



Radicado: 08001-23-33-000-2015-00050-01 (24403)

Demandante: Cervecería Unión

FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiocho (28) de abril de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2015-00050-01 [24403]
Demandante: CERVECERÍA UNIÓN S. A.
Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO.

Temas: Causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional. Disminución de la base gravable por bajas de inventario y cambios de destino.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 06 de julio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que declaró parcialmente la nulidad de los actos demandados, así:

“Primero.- Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 7-2333-0202P-12 del 26 de septiembre de 2013 y de la Resolución No. 5-3021-0202P del 29 de octubre de 2014, a través de las cuales la Secretaría de Hacienda del Departamento del Atlántico - Subsecretaría de Rentas determinó oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo gravable mayo de 2011, a cargo de la sociedad Cervecería Unión S.A. e impuso sanción por inexactitud, acorde a las motivaciones precedentes.

*Segundo. A título de restablecimiento del derecho declárase que la sociedad demandante no adeuda suma alguna al Departamento del Atlántico por concepto del impuesto aludido. De igual manera, no está obligada al pago de la sanción por inexactitud. En el evento de que la demandante haya efectuado el pago del aludido impuesto y la sanción por inexactitud, se ordena al Departamento del Atlántico la devolución del correspondiente valor, con la respectiva indexación.
(...)”*

ANTECEDENTES

El 11 de junio de 2013, la Secretaría de Hacienda del Atlántico profirió el Requerimiento Especial nro. 2-1062-0202P-12, mediante el cual propuso adicionar el valor del impuesto declarado y determinar una sanción por inexactitud. Cifra que incluyó el impuesto correspondiente a productos dados de baja, a cambio de destino y a inclusión de productos fabricados por Bavaria S.A.

El 26 de enero de 2013, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 7-2333-0202P-12, determinó el impuesto \$ 50.951.273, e impuso sanción por inexactitud por \$81.522.037.

El 29 de octubre de 2014, mediante la Resolución No. 5-3021-202P-12, la entidad demandada confirmó la liquidación oficial antes referida.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

1





DEMANDA

Cervecería Unión, a través de apoderado, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹:

1°- *Que con fundamento en lo dispuesto por el artículo 148 del Código de Procedimiento Administrativo se inaplique por vía de excepción de inconstitucionalidad el artículo 342 del Estatuto Tributario del Departamento de Atlántico porque vulnera los derechos fundamentales del debido proceso y de defensa como son, en este caso, la doble instancia e imparcialidad contempladas en los artículos 29 y 31 de la Constitución Política de Colombia y en los artículos 720 y 721 del Estatuto Tributario Nacional.*

2°- *Que como consecuencia de la inaplicación por vía de excepción de inconstitucionalidad invocada en el numeral anterior se declare la NULIDAD de los actos administrativos que se enumeran a continuación, proferidos por la Subsecretaría de Rentas, Secretaría de Hacienda de la Gobernación del Departamento de Atlántico, mediante los cuales se determinó oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos a cargo de mi representada por la vigencia fiscal de mayo de 2011:*

No.	Vigencia Fiscal	Acto Administrativo	Fecha
1	Mayo de 2011	Liquidación Oficial 7-2333-020P-12	26 de septiembre de 2013
		Resolución 5-3021-0202P-12	29 de octubre de 2014

Mediante la Liquidación de Revisión enunciada se modificó la liquidación privada presentadas junto con la declaración de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos correspondiente al mes de mayo de 2011. Esta Liquidación de Revisión fue confirmada al fallar el recurso de Reconsideración mediante la Resolución enunciada en el cuadro anterior.

3°- *Que en caso de negarse la petición formulada en el numeral 1° se declare la Nulidad de los actos administrativos enunciados en el numeral 2° como consecuencia de la violación de normas constitucionales y legales que se enumeran en esta demanda.*

4°- *Que, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad anteriormente solicitada, se restablezca el Derecho a Cervecería Unión S.A. declarando que por el mes de mayo de 2011 la sociedad no adeuda suma alguna por concepto de impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos en el Departamento de Atlántico."*

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 4, 6, 29, 31 y 83 de la Constitución Política
- Artículos 1, 647, 703, 704, 720, 721, 730 y 772 y siguientes del Estatuto Tributario.
- Artículos 185, 186, 188, 189, 191, 194 y 197 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 1 y 23 del Decreto 2141 de 1996
- Artículos 4, 8 y 16 del Decreto 3071 de 1996

¹ Fls. 1 – 2 Cdo Ppal.



- Artículos 284, 324, 325, 333, 342, 350 No. 5, 407 y siguientes del Estatuto Tributario departamental del Atlántico
- Artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

El concepto de violación de las normas planteado se sintetiza así:

La actuación adelantada por el departamento vulnera el principio a la doble instancia, y por ende, el derecho al debido proceso de la demandante, dado que la misma dependencia (Subsecretaría de rentas) fue la que adelantó todo el procedimiento, desde la expedición del requerimiento y la liquidación oficial hasta la resolución del recurso de reconsideración. En consecuencia, se desconoció el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario Nacional que debe ser acogido por las entidades territoriales.

En los actos administrativos, no se exponen las razones por las cuales se propuso la modificación de la declaración privada, solo se hace referencia a las cifras a modificar sin indicar los motivos por los que se difiere de la información reportada en la declaración privada, pues simplemente menciona que son los datos que aparecen en su sistema.

Indicó que no procedía la adición del impuesto al consumo, debido a que este no se causó, porque cuando los productos son dados de baja ante la ausencia de las calidades exigidas por las autoridades sanitarias para el consumo humano, se pierde uno de los elementos constitutivos del tributo. Sin embargo, la administración presumió que los productos declarados eran reenvíos, sin tener en cuenta la certificación expedida por el revisor fiscal.

Por último, alegó la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la Administración Tributaria, pues, a su juicio, la liquidación privada no contiene datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados. En el mismo sentido, añadió que, en el *sub lite*, no se realizaron actuaciones fraudulentas con la finalidad de disminuir el impuesto a cargo y que, por el contrario, la inclusión de factores negativos en la determinación de la base gravable del impuesto tiene respaldo en la normativa propia del tributo y en la contabilidad. Por ende, concluyó que en la presente controversia se configuró una diferencia de criterios.

Contestación de la demanda

El departamento del Atlántico se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos²:

Señaló que la causación del impuesto al consumo selectivo se encuentra determinado, cuando se trata de productos nacionales, por la «*entrega*» de los bienes en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo.

En relación con los productos producidos por Bavaria, indicó que se debieron devolver a la planta sede, para lo cual debía solicitar una tornaguía de reenvío y legalizarla ante el departamento de destino, a fin de posibilitar el descuento.

En lo que corresponde a la sanción por inexactitud, señaló que debía mantenerse.

² Fls. 130 a 153 Cdno Ppal.



Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, bajo el siguiente fundamento:

No encontró vulnerados el derecho al debido proceso y el principio de la doble instancia, porque la Ley 788 de 2002 facultó a los entes territoriales para simplificar los procedimientos administrativos en su territorio. En consecuencia, el Estatuto Tributario Departamental desarrolló la competencia de sus funcionarios, pero no en razón a la jerarquía. Así mismo, para la expedición de los actos se debía tener en consideración la estructura propia de la administración. Sobre el tema se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 13 de octubre de 2011, exp. 18280 CP: Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en decisión del 20 de marzo de 2014, Exp. 19668; en las que se manifestó que la estructura del Departamento del Atlántico no permitía que los actos de determinación fueran proferidos por funcionarios de distintas unidades o dependencias, pero ello no implicaba que no fueran competentes para expedirlos.

Adicionalmente, la demandante invoca que se desconoció el artículo 720 del Estatuto Nacional, pero dicha norma no establece que los funcionarios que deben resolver el recurso de reconsideración deben ser superiores jerárquicos de los que adelantaron el proceso de revisión e imposición de sanciones. Así mismo, no puede olvidarse que la Corte Constitucional en sentencia C-739 de 2006, manifestó que la doble instancia es para procesos judiciales y no administrativos.

Sostuvo que la sociedad demandante tuvo todas las garantías de orden procedimental y sustancial, pues en cada etapa pudo controvertir la decisión adoptada por la administración.

Advirtió que, con fundamento en los artículos 3, 4, 8 y 16 del Decreto 3071 de 1997, las tornaguías confirman la causación del impuesto, impidiendo la movilización entre entidades territoriales que sean sujetos activos del tributo, a menos que dicha movilización tenga como finalidad el consumo en la entidad territorial de destino (tornaguía de movilización) son el documento idóneo para probar en qué medida se realizó el hecho generador del impuesto.

En cuanto a la ausencia de hecho generador (no consumo), el *a quo* observó que la demandante aportó certificación expedida por el revisor fiscal en la que hizo constar que “*durante el mes de mayo del año gravable 2011 se registraron bajas de productos a favor del departamento del Atlántico por valor de \$7.660.629 (...)*”, facturas y registros contables; con los que demostró que no había lugar a la declaración de esos productos.

Respecto a las diferencias aducidas por la autoridad departamental relativas al producto Águila 50, la actora adujo que se trató de cambios de destino, con fundamento en facturas emitidas por Bavaria S.A y Cervecería Unión S.A, en calidad de distribuidora de los productos fabricados por ella en el Departamento del Atlántico. Situación que implica una modificación en el sujeto activo del tributo.

Con la Factura No. 631014867 del 25 de mayo de 2011, se demostró que el producto ingresó al Departamento del Atlántico procedente del Municipio de Tocancipá; lugar donde se causó el impuesto, pues fue fabricado por Bavaria, quien tenía la obligación de declarar y pagar el impuesto en otra entidad territorial. En consecuencia, la demandante podía descontar ese rubro.



Por último, concluyó que no procedía la sanción por inexactitud, porque se trataba de una controversia relativa a la interpretación de la norma contentiva de la causación del tributo.

Recurso de apelación

La parte demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente³:

Señaló que, el impuesto al consumo se causa al momento en que el productor entrega en fabrica o en planta. Para efectos de verificar, se remite a la información en el sistema INFOCONSUMO y a las tornaguías que amparan la movilización del producto.

Alegó que los productos objeto del descuento no se manejaron como reenvío, sino que se procedió con el descuento en la liquidación privada, sin tener soportes para ello, ya que no existía tornaguía de reenvío.

Adujo que se configura la sanción por inexactitud, porque la demandante descontó de su declaración, el monto de un impuesto sobre una mercancía que fue dada de baja, cambio de destino o fue objeto de devolución, sin haber demostrado el cumplimiento de los procedimientos legales.

Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda⁴.

El **Departamento del Atlántico**, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación⁵.

El **Ministerio Público**. No rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala juzgar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandada respecto de la sentencia de primera instancia, que aceptó parcialmente las pretensiones de la demanda.

La controversia se concreta en establecer si la actora podía disminuir la base gravable del impuesto al consumo del periodo gravable mayo de 2011, con los valores registrados productos dados de baja y cambio de destino.

La causación del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas lo determina la «*entrega*» que realiza el productor en planta o fábrica para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina al autoconsumo, tal como lo prevé el artículo 188 de la Ley 223 de 1995, así:

«Art. 188. Causación. *En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su*

³ Fls. 309 - 313 Cdno. 1ra Instancia

⁴ Fls. 17 - 23 Cdno 2da Instancia.

⁵ Fls. 12 -16 Cdno 2da Instancia.



distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país».

La Sala en oportunidades anteriores analizó la estructura del impuesto al consumo, frente a la destrucción o productos dados de baja, evento aquí cuestionado, en los siguientes términos⁶:

La Ley 223 de 1995 unificó la regulación del impuesto al consumo⁷ y, concretamente para el caso que acá se analiza, en el artículo 186 *ibidem* previó que el hecho generador «*Está constituido por el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas*».

En esas condiciones, el consumo «*corresponde al elemento de la realidad que manifiesta la capacidad contributiva a partir de la cual puede describirse la acción que genera el nacimiento de la obligación tributaria sustancial*»⁸.

No obstante lo anterior, la ley asoció la *causación* del impuesto a un acto anterior al consumo, como es la «*entrega*» de los productos en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, y la «*introducción al país*» de los productos importados.

Al respecto, la Sala ha precisado lo siguiente:

«Dentro de esa lógica, quien realmente paga el tributo es el consumidor final, comoquiera que su valor se incluye entre el que se paga por el producto adquirido, es decir que lo asume vía precio.

(...)

Ello obedece al carácter indirecto del impuesto al consumo, indicativo de que, por facilidades de recaudación, el sujeto pasivo de la obligación tributaria no es el mismo titular del hecho gravado y de la capacidad contributiva sujeta al gravamen, sino una persona que, por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, está en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar⁹. (Se resalta).

De acuerdo con lo anterior, aunque el consumidor final es sobre quien repercute económicamente el impuesto, en él no recae la calidad de contribuyente o responsable del tributo. Los sujetos pasivos a quienes el legislador identificó como contribuyentes de derecho, esto es, a los productores, importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores¹⁰, trasladan su carga económica al consumidor final del producto vía precio de venta.

En ese orden de ideas, para la Sala, a pesar de que el artículo 188 *ibidem* supedita la *causación* del impuesto a un hecho anterior al consumo –como es la «*entrega*» de los bienes en fábrica o en planta para su distribución, venta, permuta, publicidad,

⁶ Exp. 19350, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Exp. 20978, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁷ Esta regulación ha tenido reformas mediante la Ley 788 de 2002 y 1111 de 2006, pero de tipo cuantitativo.

⁸ En similar sentido se pronunció la Sección en sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350, C.P: Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹ Sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19350; Sentencia del 22 de febrero de 2018, Exp. 20978

¹⁰ L. 223/95. Art. 187.



promoción, donación, comisión o autoconsumo, cuando se trata de productos nacionales—, el referido artículo 186 habilita al obligado tributario a efectuar ajustes a la base gravable. De ahí que las situaciones que impiden la comercialización del producto y su correlativo consumo, bien sea por razones de salubridad o por ser usual en la práctica comercial, deben verse reflejadas en la determinación del impuesto, pues, de lo contrario, el gravamen pagado por el contribuyente no podría ser repercutido al consumidor, en la medida en que los productos sometidos a tributación no fueron enajenados en el mercado¹¹.

Así, para la Sección resultan procedentes los ajustes a las autoliquidaciones de impuestos selectivos al consumo efectuadas por los sujetos pasivos por devoluciones o por destrucción de productos, siempre que tales situaciones estén plenamente demostradas.

Visto lo anterior y con miras a determinar si, de conformidad con el precedente sentado por la Sala, le asiste a la actora el derecho de aminorar la base imponible con el valor de los productos destruidos, la Sala tiene por probados los siguientes hechos:

i) El Departamento del Atlántico profirió el Requerimiento Especial nro. 2-1062-0202P-12, del 7 de junio de 2013¹², en el que se propuso modificar la declaración privada, adicionando a la base gravable declarada diferencias en las cantidades de los productos.

ii) En respuesta a dichos actos, la demandante manifestó que los valores planteados en el requerimiento correspondían a cambios de destino y reenvíos.

iii) Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 7-2333-0202P-12, del 26 de septiembre de 2013¹³, la Administración modificó la autoliquidación, en los términos anunciados en el requerimiento especial. Al efecto, adujo que la causación del impuesto al consumo tiene lugar con la sola entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo, por lo que, en relación con los productos dados de baja, es irrelevante la eventual materialización del consumo físico por parte del consumidor final, así:

renglon	CLASE	MARCA	Unidades de medida	Precio de venta al detallista	costo empaques y envases	cantidades oficiales	cantidades determinadas	base gravable privada	tarifa %	Declaración Privada: Valor impuesto	Declaración Oficial: Valor impuesto	Mayor Valor Determinado	Sanción 160%	
1	S	Aguila 50	B50-1000	98.310	358	101	28	9.853.152	48%	-1,316.475	4,748,713	6,065,188	9,704,301	
9	C	Pilsen TW	C24-330	22.321	9.228		106		48%	-666,172		666,172	1,065,875	
25	C	Costeñita R	C24-175	20.727	614		46		48%	-444,095		444,095	710,552	
32	C	Aguila Light TW	C24-200	10.924		540		5.931.258	48%		2,847,004	2,847,004	4,555,206	
11	IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZA Y SIFONES										7,946,000	2,076,528	10,022,528	16,036,045
13	IMPUESTO AL CONSUMO POR REENVÍOS DE CERVEZA Y SIFONES										44,408,000	3,479,255	40,928,745	65,485,992
17	VALOR CORRESPONDIENTE A LAS DIRECCIONES O FONDOS DE SALUD											346,088	346,088	553,741
19	SALDO A FAVOR										52,354,000	1,402,727	50,951,273	81,522,037
TOTAL MAYOR VALOR DETERMINADO												50,951,273	81,522,037	

¹¹ Sentencia del 14 de mayo de 2020, Exp. 21280

¹² Fls. 242 – 248 Cdo Ppal.

¹³ Fls. 57 -67 Cdo Ppal.



iv) Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra el anterior acto administrativo, la parte actora reitero que, conforme con el artículo 194 de la Ley 223 de 1995, es obligación del productor registrar contablemente las operaciones mensuales relacionadas con la determinación del impuesto.

v) Mediante la Resolución 5-3021-0202P-12, del 29 de octubre de 2014¹⁴, la entidad demandada sostuvo que, desde la perspectiva jurídica y no contable, el sistema de causación previsto en la Ley 223 de 1995 solo permite detracciones de la base gravable debido a reenvíos.

vi) En sede de discusión administrativa, la demandante aportó certificación de revisoría fiscal que daba fe sobre los registros contables de bajas de productos en favor del departamento del Atlántico durante el mes de mayo de 2011¹⁵ y facturas nos. 6301012398, 4945972947, 6301012715, 494648318, 63010013185, 4946368343, 4946528782, 4966682665 y 4946675669¹⁶.

En ese contexto, la parte actora sostiene que, aun cuando el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos se cause en el momento en que el productor entrega los bienes en fábrica o en planta, para los fines previstos en el artículo 188 de la Ley 223 de 1995, el hecho generador del tributo consiste en el consumo de los productos gravados en cada jurisdicción territorial. Así pues, concluyó que, en los eventos de destrucción de inventarios, la base gravable del impuesto debe ser ajustada con la correspondiente aminoración, por cuanto dicha destrucción impidió que se realizara el hecho generador, esto es, el consumo de los bienes gravados.

Por su parte, la Administración plantea que los ajustes que se efectúen a la base gravable del tributo en discusión deben soportarse en tornaguías de reenvío y que ese requisito no se satisface en lo que respecta a las aminoraciones por destrucción de productos gravados. Por ende, concluye que la actora carece de habilitación legal para afectar la base gravable del impuesto al consumo por la dada de baja de inventarios.

Por lo tanto, la Sala concluye que, la disminución de la base gravable del impuesto debatido no obedeció al cambio de destino de los inventarios gravados, sino a la destrucción de los mismos. Desde esa perspectiva no es jurídicamente admisible que la Administración exija a la parte actora la presentación de tornaguías de reenvío para sustentar la reseñada detracción, pues, de acuerdo con el artículo 13 del Decreto 2141 de 1996, tales documentos solo son emitidos por la autoridad competente cuando ocurre el *«traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado»*.

Bajo el criterio de decisión adoptado previamente por esta Sección, arriba reseñado, en el *sub lite* se determina que son procedentes las reducciones de la base gravable que obedecieron a la destrucción de inventarios gravados, siempre que dicha circunstancia se encuentre demostradas en el proceso, exigencia que se encuentra acreditada.

¹⁴ Fls. 68 – 81 Cdno Ppal.

¹⁵ Fls. 108 -109 Cdno Ppal.

¹⁶ Fl. 148 A Cdno Ppal.



A folio 108, se observa certificación del revisor fiscal de Cervecería Unión S.A, en el que indica que: "(...) con base en los registros contables, que durante el mes de mayo del año gravable 2011 se registraron bajas de productos a favor del departamento del Atlántico por valor de \$7.660.629, como se detalla en el anexo 1 adjunto (...)

CERVECERIA UNIÓN S.A.
AÑO GRAVABLE 2011
IMPUESTO AL CONSUMO CAUSADO POR BAJAS A FAVOR DEL DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO

Número de documento	Fecha Contabilización	Descripción	Cajas	Valor Base	Total Impuesto al consumo
4945662258	10 de mayo	Aguila Brr 50L	32.00	3,134,480	1,504,550
4945662376	10 de mayo	Aguila Brr 50L	32.00	3,134,480	1,504,550
4946199192	18 de mayo	Pilsen Tw 330	106.00	1,391,669	668,001
TOTAL			170.00	7,660,629	3,677,101

Por consiguiente, la actora sí estaba habilitada para disminuir la base gravable del impuesto al consumo de cervezas por el periodo de mayo de 2011 en cuantía de \$7.660.629, correspondiente a la baja de inventarios, tal como lo demostró la certificación expedida por el revisor fiscal.

De folio 150 a 161, obran en el expediente tornaguías correspondientes a las facturas nos. 6301012398, 4945972947, 6301012715, 494648318, 63010013185, 4946368343, 4946528782, 4966682665 y 4946676569, del periodo gravable de mayo de 2011, de las cuales se percibe la ausencia del hecho generador, toda vez que, algunos productos se reenviaron y movilizaron a otras jurisdicciones; de acuerdo con la relación detallada de la liquidación del impuesto al consumo, presentada por la demandante, el impuesto al consumo por reenvío de cervezas asciende a la suma de \$44,408,000.

En cuanto a las diferencias relativas al producto Águila 50, la sociedad demandante manifestó que es un producto con código de productor TO, es decir que es de Tocancipá, lugar donde se encuentra una de las plantas de Bavaria, de conformidad con la Factura nro. 631014867 del 25 de mayo de 2011, emitida por Bavaria¹⁷, se observa en la descripción "**PRODUCTO: TO Aguila Light TW 200cc X 24**", que significa que fue producida en Tocancipá.

Es decir que Bavaria, al tener la calidad de productora, se convierte en el sujeto pasivo del impuesto de consumo, en la jurisdicción del Municipio de Tocancipá. Mientras que Cervecería Unión solo gozaba de la calidad de distribuidora de Águila Light en el Departamento del Atlántico, sin que se desarrollara el hecho generador. Así las cosas, la adición hecha por la administración respecto de este rubro, no era procedente.

Por los anteriores análisis, se concluye que al no evidenciarse una conducta infractora, no es procedente aplicar la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, la Sala revocara la sentencia apelada, para en su lugar, declarar la nulidad de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, el *a quo* declaró que la sociedad demandante no adeudaba suma alguna al Departamento del Atlántico por concepto del impuesto aludido. En su lugar, se declarará la firmeza de la declaración privada .

¹⁷ Fl. 54; 110 Cdo Ppal.



Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹⁸, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

“1. **DECLÁRAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 7-2333-0202P-12 del 26 de septiembre de 2013 y de la Resolución No. 5-3021-0202P del 29 de octubre de 2014, a través de las cuales la Secretaría de Hacienda del Departamento del Atlántico - Subsecretaría de Rentas determinó oficialmente el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas del periodo gravable mayo de 2011, a cargo de la sociedad Cervecería Unión S.A.

2. A título de restablecimiento del derecho **DECLARAR** en firme la declaración de impuesto al consumo por el periodo gravable mayo de 2011, presentada por la sociedad Cervecería Unión S.A.”

2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. **RECONOCER** personería a Gonzalo Javier Urbina Jimenez como apoderado del Departamento del Atlántico, en los términos del poder conferido, aportado en el Índice 14, Plataforma SAMAI.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

¹⁸ **Art. 188. CPACA.** Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.