

CONCEPTO 21704 DEL 13 DE JULIO DE 2017
DIRECCIÓN DE APOYO FISCAL

Radicado: 2-2017-021704
Bogotá D.C., 13 de julio de 2017 13:21

Doctor

Carlos Manuel Caviedes Alarcón

Director de Rentas Gobernación del Magdalena

Gobernación Del Magdalena

Carrera 1 No. 16-15 Palacio Tayrona

Santa Marta - Magdalena

Radicado entrada 1-2017-049501
No. Expediente 4661/2017/RPQRSD

Asunto: Oficio No. 1-2017-003331 del 18 de enero de 2017

Tema: Impuestos al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas

Subtema: Base gravable productos nacionales

Cordial saludo Doctor Caviedes:

Mediante escrito radicado en el buzón de atención al cliente de este Ministerio con el número y fecha del asunto, solicita concepto de esta Dirección *"en relación con los elementos que conforman el precio de venta al detallista que, de conformidad con el literal a) del artículo 189 de la Ley 223 de 1995 y el inciso segundo del literal a) del artículo 1 del Decreto reglamentario 2141 de 1996, se constituye en la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de producción nacional, cuando el productor vende la totalidad de los productos gravados a un solo distribuidor en el país, quien lo adquiere y lo recibe directamente en puerta de fábrica"*.

Previo a la atención de su consulta, nos permitimos precisar que las respuestas ofrecidas por esta Dirección se efectúan de manera general y abstracta, y se ofrecen en los términos y con los alcances de los artículos 14-2 y 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, de manera que no son obligatorias ni vinculantes y no comprometen la responsabilidad de este Ministerio.

Al efecto, la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas se encuentra establecida en el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, el cual *ad literam* establece:

“Artículo 189. Base gravable. La base gravable de este impuesto está constituida por el **precio de venta al detallista**.

En el caso de la producción nacional, los productores deberán señalar precios para la venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas a los vendedores al detal, de acuerdo con la calidad y contenido de las mismas, para cada una de las capitales de Departamento donde se hallen ubicadas fábricas productoras.

Dichos precios serán el resultado de sumar los siguientes factores:

- a) El precio de venta al detallista, **el cual se define como el precio facturado a los expendedores en la capital del Departamento donde está situada la fábrica, excluido el impuesto al consumo;**
- b) El valor del impuesto al consumo.

En el caso de los productos extranjeros, el precio de venta al detallista se determina como el valor en aduana de la mercancía, incluyendo los gravámenes arancelarios, adicionado con un margen de comercialización equivalente al 30%.

Parágrafo 1°. No formará parte de la base gravable el valor de los empaques y envases, sean retornables o no retornables.

Parágrafo 2°. En ningún caso el impuesto pagado por los productos extranjeros será inferior al promedio del impuesto que se cause por el consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, según el caso, producidos en Colombia.” (Negritas ajenas al texto original)

Conforme con la norma transcrita, la base gravable del impuesto es el *“precio de venta al detallista”*, el cual contiene diferentes componentes para su determinación según se trate de productos nacionales o productos importados. Para el caso de los productos nacionales, objeto de su consulta, dicho precio corresponde a *“el precio facturado a los expendedores”* en la capital sede de la respectiva fábrica.

Ahora bien, esta norma fue objeto de reglamentación por parte del artículo 1° del Decreto 2141 de 1996, compilado hoy día en el artículo 2.2.1.5.2 del Decreto Único 1625 de 2016, así:

“Artículo 2.2.I.5.2. Base gravable de productos nacionales. En relación con los impuestos al consumo de:

a) Cervezas, sifones, refajos y mezclas;

(...)

La base gravable está constituida por el precio de venta al detallista. **Se entiende por precio de venta al detallista aquel que, sin incluir el valor del impuesto al consumo, fija el productor, según la calidad, contenido y presentación de los productos, a los vendedores o expendedores al detal, en la capital del departamento donde este situada la fábrica.** Dicho precio debe reflejar los siguientes factores, **valuados de acuerdo con las condiciones reales de mercado: el precio de fábrica o a nivel del productor, y el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta su entrega al expendedor al detal.**

El precio de venta al detallista fijado por el productor para efectos de la liquidación los impuestos al consumo debe ser único para la capital del departamento sede de la fábrica, según tipo específico de producto. Cuando el productor establezca precios diferenciales o conceda descuentos o bonificaciones teniendo en cuenta el volumen de ventas u otras circunstancias similares, el precio de venta al detallista que debe fijar para efectos de la liquidación de los impuestos al consumo será el mayor entre los distintos que haya establecido, sin deducir los descuentos o bonificaciones.

Los productores discriminaran en la factura el precio de fábrica, el precio de venta al detallista y el valor del impuesto al consumo correspondiente.

Los productores de cervezas, sifones, refajos y mezclas de productos fermentados con bebidas no alcohólicas fijaran el precio de facturación al detallista en la forma indicada en este artículo y en su declaración discriminaran para efectos de su exclusión de la base gravable, el valor correspondiente a los empaques y envases, cuando estos formen parte del precio total de facturación.

Parágrafo. Para los efectos del presente decreto se entiende por distribuidor la persona natural o jurídica que, dentro de una zona geográfica determinada, en forma única o en concurrencia con otras personas, vende los productos en forma abierta, general e

indiscriminada a los expendedores al detal." (Negrillas ajenas al texto original)

Del análisis de la norma transcrita se colige que, en línea con lo señalado por el artículo 189 de la Ley 223 de 1995, el precio de venta al detallista que se constituye como base gravable del impuesto es el precio facturado a los *"vendedores o expendedores al detal"*, el cual debe ser el reflejo del precio de fábrica a nivel del productor, y del margen de comercialización desde su salida de la fábrica hasta su entrega al expendedor al detal, aspectos que conforme con la misma norma deben valorarse conforme con *"las condiciones reales del mercado"*.

Ahora bien, en lo que hace al *"margen de comercialización"*, debe señalarse que no se trata del simple margen de ganancia que pueda obtener el productor, sino que dentro de ese margen habrán de incluirse además otros factores que hagan parte del precio en orden a la entrega de los productos *"a los vendedores o expendedores al detal"*, factores tales como el valor de los fletes o transporte.

En esencia, lo que se quiere hacer ver es que el precio de venta al detallista está conformado por diversos factores que deben ser valorados para la correcta determinación de la base gravable, tal como lo señaló el Consejo de Estado al expresar que *"[...] De acuerdo con los términos del reglamento, el precio de fábrica y el margen de comercialización no constituyen conceptos adicionales al precio de venta al detallista, sino sus componentes, ya que usualmente el precio de venta del productor al distribuidor detallista al detal involucra la recuperación del costo de fabricación, así como el costo de distribución, sin importar la cadena o canal de distribuidores que intervengan entre el productor y el detallista de manera que lo que pretende el reglamento es desagregar los factores que hacen parte del precio de venta al detallista, que es precisamente el concepto previsto por el legislador para definir la base gravable del impuesto al consumo de los productos nacionales referenciados"*¹.

En lo que hace a la incorporación de los valores por concepto de transporte, igualmente se pronunció el Consejo de Estado reiterando su jurisprudencia, así:

"[...] Según se observa de la disposición atrás transcrita, los factores que deben reflejarse en el "precio de venta al detallista", que es la base gravable definida por la ley, "corresponden al precio de fábrica a nivel de productor y al margen de comercialización"

¹ Consejo de Estado Sentencia de diciembre 11 de 1998, Expediente No. 8715. CP. Dr. Julio E. Correa R.

desde la salida de la fábrica hasta su entrega al detal, lo cual indica que en el precio facturado por el productor a los expendedores en la capital del Departamento donde esté situada la fábrica se incluye, para efectos de determinar la base gravable, el costo de distribución de la cerveza, o lo que es lo mismo, el valor facturado por concepto de portes o fletes de transporte en que incurre el productor para ubicar y entregar el producto al expendedor al detal”, como lo señaló la Sala en sentencia de fecha 22 de abril de 2004, con ponencia de la Dra. Ligia López Díaz que decidió el proceso adelantado entre las mismas partes pero por otras vigencias fiscales. [...]”² (Negrillas ajenas al texto original)

Conforme con el apartado jurisprudencial transcrito, dentro del precio de venta facturado a los expendedores, deben reflejarse, además del precio de fábrica y de la utilidad del productor otros factores como el costo del transporte en los que incurre el productor para su entrega al expendedor al detal; de manera que el precio así facturado es aquel que se constituye en el precio de venta al detallista que a su vez se constituye en la base gravable sobre la cual se ha de liquidar el impuesto.

En este contexto, descendiendo al caso objeto de consulta, según el cual *“el productor vende la totalidad de los productos gravados a un solo distribuidor en el país, quien lo adquiere y lo recibe directamente en puerta de fábrica”,* habrá de señalarse que si conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado el valor facturado debe reflejar todos los factores *“en que incurre el productor para ubicar y entregar el producto al expendedor al detal”,* no existiendo costos de transporte o fletes a cargo del productor, éstos no deberán hacer parte del precio facturado al detallista y por conetera no harán parte del precio de venta al detallista que en últimas constituye la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas.

En otras palabras, si bien es cierto que por regla general es el mismo productor quien se encarga de la distribución del producto y por ende de la ubicación, venta y entrega al expendedor al detal, supuesto del que parte la normatividad antes reseñada en el sentido de que el precio de venta al detallista debe reflejar factores tales como el precio de fábrica o a nivel del productor *“y el margen de comercialización desde la salida de fábrica hasta su entrega al expendedor al detal”;* no es menos cierto que en la

² Concejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero ponente: Juan Angel Palacio Hincapié Bogotá, D.C., noviembre diez y siete (17) de dos mil cinco (2005) Radicación número: 73001-23-31-000-2001-03153-01 (14928)

práctica puede presentarse el caso planteado en su escrito de consulta, esto es que el productor venda, facture y entregue en fábrica la totalidad de su producción a un tercero encargado de la distribución, lo que necesariamente implica que el productor, como responsable del tributo que se analiza, no debería incluir en la base del mismo costos o erogaciones en los que no ha incurrido efectivamente, como lo serían los costos y gastos asociados a la entrega del producto al expendedor al detal, tales como transporte, fletes, etc., pues éstos no son efectivamente facturados por el productor, y por ende no habrán de revelarse en su contabilidad.

Lo anterior se ve reforzado por la reiterada jurisprudencia³ en la que el Consejo de Estado ha señalado que la carga de la prueba en lo que respecta a la no inclusión de los valores por concepto de transporte a efectos de la determinación de la base gravable del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas, corresponderá en todos los casos al productor a través de sus libros de contabilidad, facturas, comprobantes de egreso, etc., lo cual podrá ser verificado por los sujetos activos del impuesto a través de los medios de prueba que les ofrece el Estatuto Tributario Nacional. A ese respecto señaló esa alta corporación:

*"[...] Consta en los actos acusados y demás antecedentes administrativos que la fábrica de Cervecería Leona se encuentra ubicada en el Municipio de Tocancipá, Departamento de Cundinamarca, es decir que **del precio facturado a los expendedores en la ciudad de Bogotá, capital del Departamento, hace parte el valor correspondiente a los fletes o gastos de movilización, para efectos de determinar la base gravable del impuesto al consumo generado por dichas operaciones de venta.***

*De acuerdo con lo expuesto en la liquidación de revisión así como en la resolución que agotó vía gubernativa, **los valores adicionados a la base gravable por parte de la entidad fiscal, fueron determinados con base en las facturas expedidas por la demandante a los expendedores en la ciudad de Bogotá, las que fueron objeto de verificación con ocasión de las inspecciones tributarias realizadas a las instalaciones de la Empresa,** antes de proferir la liquidación oficial (noviembre 1 de 2000) y posteriormente como actuación previa a la decisión del recurso de reconsideración (noviembre 8 de 2001). En este último caso, haciendo uso de la facultad oficiosa prevista en el artículo 733 del Estatuto Tributario, que autoriza la práctica de inspección tributaria de oficio, con la suspensión del término para resolver.*

*De acuerdo a lo anterior, **correspondía a la demandante la carga de probar que las sumas adicionadas a la base gravable por la entidad fiscal eran erradas o no correspondían a la realidad expresada en sus libros de contabilidad y los respectivos comprobantes externos, concretamente las facturas de venta.** Sin embargo, no contiene la demanda argumentación alguna de la que pueda inferirse una errada determinación de la base gravable, y tampoco se anexan pruebas que permitan desvirtuar los valores oficialmente establecidos por el mismo concepto.*

En efecto, sobre este aspecto se limita la demandante a manifestar que la inspección tributaria decretada de oficio el 10 de abril de 2001, es decir con posterioridad a la interposición del recurso de reconsideración (diciembre 27 de 2000), no tiene validez. Apreciación que resulta errada por cuanto tal procedimiento, como se dijo antes tiene respaldo legal y es perfectamente válido cuando se trata de adquirir certeza acerca de los valores glosados, antes de decidir el recurso, que es precisamente lo que se evidencia en el caso bajo análisis. [...]"⁴

Cordialmente

LUIS FERNANDO VILLOTA QUIÑONES

Subdirector de Fortalecimiento Institucional Territorial
Dirección General de Apoyo Fiscal

³ En este sentido pueden verse además: Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero ponente: Juan Angel Palacio Hincapie Bogotá, D.C., noviembre diez y siete (17) de dos mil cinco (2005) Radicación número: 73001-23-31-000-2001-03153-01 (14928)

⁴ Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta Consejero Ponente: Juan Angel Palacio Hincapie Bogotá, D.C., diciembre nueve (9) de dos mil cuatro (2004) REF.: EXP. No. 73001-23-31-000-2002-00679-01-14396