

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., Cinco (5) de junio de dos mil catorce (2014).

RADICACIONES:	25000-23-27-000-2005-01894-02 25000-23-27-000-2006-91078-02 25000-23-27-000-2006-01075-02
No. INTERNO:	16884, 17449, 17098
DEMANDANTE:	CROWN COLOMBIANA S.A
DEMANDADO:	U.A.E. DIAN
Renta 2000, 2001 y 2002	

F A L L O

Antecedente de la acumulación de los procesos:

La Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez manifestó impedimento para decidir en los tres asuntos de la referencia, impedimento que fue aceptado mediante autos del 29 de septiembre de 2011¹ y del 9 de agosto de 2012².

Por la circunstancia comentada y habida cuenta de que se desintegró el quórum para decidir en los expedientes 16884 y 17449, se sorteó como

¹ Expediente 16684 y 17749

² Expediente 17098

conjuez a la Dra. Lucy Cruz de Quiñones³ y al Dr. Néstor Humberto Martínez Neira⁴. Y, en aras de la seguridad jurídica y de la uniformidad en las decisiones judiciales, mediante autos del 19 de abril y del 16 de agosto de 2012, el ponente decidió acumular los procesos: 25000-23-27-000-2005-01894-02 (16884), 25000-23-27-000-2006-91078-02 (17098) y 25000-23-27-000-2006-01075-02 (17749).

Por lo tanto, en esta sentencia la Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra las sentencias del 26 de septiembre de 2007, del del 30 de enero de 2008 y del 16 de octubre de 2008, proferidas por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Los antecedentes, tanto administrativos como del proceso, se reseñarán en la parte considerativa de la sentencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por Crown Colombiana S.A. en calidad de parte demandante en los respectivos expedientes, y de la DIAN, en los expedientes 17098 y 17449, decide la Sala si son nulos los actos administrativos mediante los que la DIAN formuló liquidación oficial por el impuesto de Renta por los años gravables 2000, 2001 y 2002.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

³ Folios 359 a 363 c.p. expediente 16884

⁴ Folios 494 a 498 c.p. Expediente 17449

1. Los días 5 de abril de 2001, 8 de abril de 2002 y 10 de abril de 2003, la demandante presentó las declaraciones de Renta⁵ correspondientes a los períodos gravables 2000, 2001 y 2002, declaraciones en las que determinó el siguiente saldo a favor:

RENDA 2000 Expediente 16884	RENDA 2001 Expediente 17098	RENDA 2002 Expediente 17449
\$3.561.984.000	\$3.384.400.000	\$4.414.748.000

2. Los días 9 de noviembre de 2001, 24 de abril y 21 de mayo de 2003, la demandante corrigió las declaraciones de renta citadas. En las tres declaraciones no modificó el saldo a favor.
3. Los días 27 de noviembre de 2001, 23 de mayo de 2002 y 21 de mayo de 2003, la demandante solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor que se liquidó en las declaraciones de renta.
4. Mediante Resoluciones No. 608942 del 6 de diciembre de 2001, 6080407 del 4 de junio de 2002 y 6080480 del 23 de mayo de 2003, la DIAN devolvió el saldo a favor.
5. La DIAN inició el proceso de fiscalización a la sociedad demandante y, previo requerimiento especial y su respuesta, formuló las siguientes Liquidaciones Oficiales de Revisión:

⁵ Folios 125 a 129 y 385 a 390 c.a.a del expediente 17449

RENTA 2000 Expediente 16884	RENTA 2001 Expediente 17098	RENTA 2002 Expediente 17449
Liquidación Oficial No. 310642004000112 de 5 de agosto de 2004 ⁶	Liquidación Oficial No. 310642004000259 del 2 de febrero de 2005 ⁷	Liquidación Oficial No. 310642004000262 del 25 de febrero de 2005 ⁸

En las citadas liquidaciones oficiales, la DIAN hizo las siguientes modificaciones:

RENTA 2000. Expediente 16884		
Liquidación Oficial No. 310642004000112 de 5 de agosto de 2004		
1. RENGLÓN 20 IL VENTAS BRUTAS		\$ 89.805.462.000
Valor declarado por el contribuyente	\$89.791.491.000	
Más: Ingresos omitidos	\$ 13.971.000	
2. RENGLÓN 25 IV INGRESOS BRUTOS		\$ 94.733.075.000
Valor declarado por el contribuyente	\$94.719.104.000	
Más: Ingresos omitidos	\$ 13.971.000	
3. RENGLÓN 26 IR DEVOLUCIONES DESCUENTOS Y REBAJAS		\$ 0
Valor declarado por el contribuyente	\$ 3.852.008.000	
Menos: descuentos improcedentes	\$ 3.852.008.000	

⁶ Folios 31 a 100 c.p.

⁷ Folios 34 a 78 c.p.

⁸ Folios 36 a 82 c.p.

4. RENGLÓN 29 IG TOTAL INGRESOS NETOS		\$ 94.730.355.000
Valor declarado por el contribuyente	\$90.864.376.000	
MAS: descuentos improcedentes	\$ 3.852.008.000	
Más: Ingresos omitidos	\$ 13.971.000	
5. RENGLÓN 41 DF INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES		\$ 17.289.579.000
Valor declarado por el contribuyente	\$17.296.513.000	
Menos: deducciones improcedentes	\$ 6.934.000	
6. RENGLÓN 45 CX OTRAS DEDUCCIONES		\$ 603.796.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 617.312.000	
Menos: deducciones improcedentes	\$ 13.516.000	
7. RENGLÓN 46 DT TOTAL DEDUCCIONES		\$ 19.595.654.000
Valor declarado por el contribuyente	\$19.616.104.000	
Menos: deducciones improcedentes	\$ 20.450.000	
8. RENGLÓN 49 RA RENTA LÍQUIDA		\$ 8.093.536.000
Renglón (IG) Total ingresos netos determinados	\$94.730.355.000	
Menos: Renglón (CT) Total costos declarados	\$67.041.165.000	
Menos: Renglón (DT) Total deducciones determinadas	\$ 19.595.654.000	

9. RENGLÓN 56 RE RENTA LÍQUIDA GRAVABLE		\$ 8.093.536.000
Renglón (RA) Renta líquida determinada	\$ 8.093.536.000	
Menos: Renglón (ED) Total rentas exentas	\$ 0	
10. RENGLÓN 58 LA IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE		\$ 2.832.738.000
Renta líquida determinada	\$ 8.093.536.000	
Menos: Renglón (ED) Total rentas exentas	\$ 0	
Tarifa	35%	
11. RENGLÓN 63 LC IMPUESTO NETO DE RENTA		\$ 1.479.061.000
Valor Renglón (LA) Impuesto sobre la Renta determinado	\$ 2.832.738.000	
Menos: descuento IVA por bienes de capital	\$ 1.353.677.000	
12. RENGLÓN 68 FU TOTAL IMPUESTO A CARGO		\$ 1.479.061.000
Valor Renglón (LC) Impuesto neto de Renta determinado	\$ 1.479.061.000	
Mas: Impuesto de Ganancias Ocasionales y Remesas	\$ 0	
13. RENGLÓN 80 VS SANCIONES		\$ 2.497.811.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 3.609.000	
Mas: valor determinado sanción de inexactitud	\$ 2.176.402.000	
Mas: valor determinado sanción libros de contabilidad	\$ 317.800.000	
14. RENGLÓN 81 HA TOTAL SALDO A PAGAR		\$ 321.713.000

Valor renglón total impuesto a cargo determinado	\$ 1.479.061.000	
Menos: renglón GR declarado	\$ 2.556.393.000	
Menos: renglón GN declarado	\$ 1.098.766.000	
mas: renglón VS determinado	\$ 2.497.811.000	
15. RENGLÓN 15 HB TOTAL SALDO A FAVOR		\$ 0
Saldo a favor declarado	\$ 3.532.740.000	
Menos saldo a favor determinado	\$ 3.532.740.000	

RENTA 2001. Expediente 17098		
Liquidación Oficial No. 310642004000259 del 2 de febrero de 2005.		
1. RENGLÓN 29 IR DEVOLUCIONES DESCUENTOS Y REBAJAS		\$ 1.669.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 3.701.195.000	
Menos: descuentos improcedentes	(\$ 3.699.526.000)	
2. RENGLÓN 32 (IG) TOTAL INGRESOS NETOS		\$ 115.346.683.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 111.647.157.000	
Mas: descuentos improcedentes	\$ 3.699.526.000	
Más: Ingresos omitidos	\$ 13.971.000	
3. RENGLÓN 33 (CV) COSTO DE VENTAS		\$ 82.914.971.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 84.294.066.000	

Menos: deducciones improcedentes	(\$ 1.379.095.000)	
4. RENGLÓN 47 CX OTRAS DEDUCCIONES		\$ 914.448.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 955.960.000	
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 41.512.000)	
5. RENGLÓN 48 DT TOTAL DEDUCCIONES		\$ 13.905.364.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 13.946.876.000	
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 41.512.000)	
6. RENGLÓN 49 GJ RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO		\$ 18.526.348.000
Total ingresos netos determinados	\$ 115.346.683.000	
Menos: costo en ventas determinado	(\$ 82.914.971.000)	
Menos: deducciones determinadas	(\$ 13.905.364.000)	
7. RENGLÓN 51 RA RENTA LÍQUIDA		\$ 5.886.772.000
Renta líquida del ejercicio determinada	\$ 18.526.348.000	
Menos: Renglón 50 compensación de pérdidas	(\$ 12.639.576.000)	
8. RENGLÓN 70 FU TOTAL IMPUESTO A CARGO		\$ 2.060.370.000
Renta Líquida gravable determinada por el 35% (porcentaje impuesto sobre la renta)		
9. RENGLÓN 82 VS SANCIONES		\$ 2.867.274.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 0	
Mas: valor determinado sanción de inexactitud	\$ 2.867.274.000	

10. RENGLÓN 81 HA TOTAL SALDO A PAGAR		\$ 1.274.920.000
total impuesto a cargo determinado renglón 68		
FU	\$ 2.060.370.000	
Menos retenciones declaradas renglón 54 GR	(\$ 3.652.724.000)	
mas total sanción determinada	\$ 2.867.274.000	

RENTA 2002. Expediente 17449		
Liquidación Oficial No. 310642004000262 del 25 de febrero de 2005		
1. RENGLÓN 29 IR DEVOLUCIONES DESCUENTOS Y REBAJAS		\$ 252.543.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 5.124.848.000	
Menos: descuentos improcedentes	(\$ 4.872.305.000)	
2. RENGLÓN 32 (IG) TOTAL INGRESOS NETOS		\$ 148.019.334.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 143.147.020.000	
Mas: descuentos improcedentes	\$ 4.872.305.000	
3. RENGLÓN 33 (CV) COSTO DE VENTAS		\$ 108.308.906.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 109.953.573.000	
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 1.644.667.000)	
4. RENGLÓN 49 CX OTRAS DEDUCCIONES		\$ 2.341.867.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 2.374.987.000	
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 33.120.000)	

5. RENGLÓN 50 DT TOTAL DEDUCCIONES		\$ 19.566.892.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 19.600.012.000	
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 33.120.000)	
6. RENGLÓN 51 GJ RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO		\$ 20.143.536.000
Total ingresos netos determinados	\$ 148.019.334.000	
Menos: costo en ventas determinado	(\$ 108.308.906.000)	
Menos: deducciones determinadas	(\$ 19.566.892.000)	
7. RENGLÓN 53 RA RENTA LÍQUIDA		\$ 16.077.539.000
Renta líquida del ejercicio determinada	\$ 20.143.536.000	
Menos: Renglón 50 compensación de pérdidas	(\$ 4.065.997.000)	
8. RENGLÓN 60 RE RENTA LÍQUIDA GRAVABLE		\$ 16.077.539.000
9. RENGLÓN 62 LA IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE		\$ 5.627.138.000
10. RENGLÓN 63 DI IVA POR BIENES DE CAPITAL		\$ 2.543.851.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 2.939.841.000	
Menos: IVA bienes de capital improcedente	\$ 395.990.000	
11. RENGLÓN 72 FU TOTAL IMPUESTO A CARGO		\$ 3.083.287.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 394.765.000	
Mayor impuesto determinado	\$ 2.688.522.000	
		\$ 4.312.115.000

12. RENGLÓN 85 VS SANCIONES		
Valor declarado por el contribuyente		\$ 10.480.000
Más: sanción inexactitud determinada		\$ 4.301.635.000
13. RENGLÓN 86 HA TOTAL SALDO A PAGAR		\$ 2.690.690.000
Total impuesto a cargo determinado renglón 72FU		\$ 3.083.287.000
Menos: retenciones declaradas renglón 80 GR		(\$ 4.724.451.000)
Más: anticipo sobretasa		\$ 19.739.000
Mas total sanción determinada		\$ 2.497.811.000
		\$ 4.312.115.000

6. Previa la interposición del recurso de reconsideración contra las liquidaciones oficiales atrás enunciadas, la DIAN profirió las siguientes resoluciones que decidieron los recursos en el sentido que se anota:

RENTA 2000 Expediente 16884		RENTA 2001 Expediente 17098	RENTA 2002 Expediente 17449
Resolución No. 310662005000022 del 24 de junio de 2005:	No. del 24 de 2005:	Resolución No. 624-900001 del 8 de febrero de 2006:	Resolución No. 622-900001 del 8 de febrero de 2006:
CONFIRMA		MODIFICA ⁹	CONFIRMA

9

RENTA 2001. Expediente 17098		
Resolución No. 624-900001 del 8 de febrero de 2006		
1. RENGLÓN 48 CX OTRAS DEDUCCIONES		\$ 928.671.000
Valor declarado por el contribuyente		\$ 955.960.000
Menos: deducciones improcedentes		(\$ 27.289.000)

DE LOS ANTECEDENTES DE LOS PROCESOS Y DE LA DECISIÓN DE LA SALA:

1. De las pretensiones de las demandas:

En los tres procesos, la demandante¹⁰, CROWN COLOMBIANA S.A., solicitó la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare que la sociedad no está obligada a pagar el mayor impuesto de renta determinado en los actos acusados, por las vigencias fiscales 2000, 2001 y 2002, ni las sanciones impuestas en las liquidaciones oficiales. Por lo tanto, solicitó que se declare en firme las declaraciones privadas presentadas por esas vigencias fiscales.

2. De las normas violadas:

2. RENGLÓN 49 DT TOTAL DEDUCCIONES	\$ 13.905.364.000
Valor declarado por el contribuyente	\$ 13.946.876.000
Menos: deducciones improcedentes	(\$ 27.289.000)
3. RENGLÓN 51 GJ RENTA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$ 18.512.549.000
4. RENGLÓN 53 RA RENTA LÍQUIDA	\$ 5.872.549.000
8. RENGLÓN 60 RE RENTA LÍQUIDA GRAVABLE	\$ 5.872.549.000
9. RENGLÓN 67 LC IMPUESTO NETO DE RENTA	\$ 2.055.392.000
9. RENGLÓN 71 FU TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 2.055.392.000
9. RENGLÓN 82 VS SANCIONES	\$ 2.859.309.000
10. RENGLÓN 81 HA TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 1.261.977.000

¹⁰ 25000 23 27 000 2005 01894 02 (16884): RENTA 2000
 25000 23 27 000 2006 01075 02 (17098): RENTA 2001
 25000-23-27-000-2006-91078-02 (17449): RENTA 2002

En los tres procesos, la demandante, CROWN COLOMBIANA S.A. invocó las siguientes normas como violadas:

- Constitución Política: Artículos 29, 228 y numeral 9 del artículo 95.
- Estatuto Tributario: Artículos 26, 27, 69, 107, 115, 647, 654, 655, 683 y 872
- Código de Procedimiento Civil: Artículo 187.

3. De la decisión de la Sala:

Antecedentes:

De las glosas propuestas en los actos administrativos demandados, la demandante controvertió las siguientes:

Renta 2000. Expediente 16884.

- Rechazo de descuentos
- Rechazo de deducciones:
 - Impuesto del dos por mil
 - Contribución a la Superintendencia de Sociedades

- Imposición de la sanción por libros de contabilidad
- Imposición de la sanción por inexactitud

Renta 2001. Expediente 17098.

- Rechazo de descuentos
- Rechazo de costos:
 - Amortización del activo intangible
- Rechazo de deducciones:
 - Deducción por pérdida en la venta de TIDIS
- Imposición de la sanción por inexactitud

Renta 2002. Expediente 17449.

- Rechazo de descuentos
- Rechazo de costos:
 - Amortización del activo intangible
- Rechazo de deducciones:
 - Deducción por pérdida en la venta de TIDIS
- Rechazo de descuentos
 - Descuento de IVA por bienes de capital
- Imposición de la sanción por inexactitud

Para resolver, la Sala divide en 6 capítulos el análisis de las glosas que propuso la DIAN, así:

1. Adición de ingresos. Desconocimiento de descuentos. Amortización del activo intangible.
2. Deducción por pérdida en la venta de TIDIS

3. Deducción del dos por mil
4. Descuento de IVA por inversión en bienes de capital
5. Sanción por libros de contabilidad
6. Sanción por inexactitud

Cada capítulo, a su vez, se subdivide en 7 subcapítulos. En los seis primeros, la Sala sintetizará el concepto de violación de las demandas, la oposición de la DIAN, la decisión del *a quo*, el recurso de apelación de las partes, los alegatos de conclusión y el concepto que en cada proceso rindió el delegado del Ministerio Público. Con fundamento en la síntesis expuesta, en el subcapítulo 7 de cada capítulo, la Sala decidirá las causales de nulidad invocadas.

3.1. RENTA 2000. EXPEDIENTE 16884: (i) Adición de ingresos por ventas (\$13.971.000). (ii) Desconocimiento de descuentos (\$3.865.978.614).

RENTA 2001. EXPEDIENTE 17098. (i) Desconocimiento de descuento \$3.699.526.000. (ii) Amortización del activo intangible \$1.379.095.422

RENTA 2002. EXPEDIENTE 17449. (i) Desconocimiento de descuento \$4.872.305.000. (ii) Amortización del activo intangible \$1.644.666.786.

3.1.1. De la Demanda:

3.1.1.1. Desconocimiento de descuentos (Renta 2000: \$3.865.978.614, Renta 2001: \$3.699.526.000, Renta 2002: \$4.872.305.000):

La demandante adujo que esta glosa surgió como consecuencia de la interpretación que hizo la DIAN de los contratos de compraventa de ciertos activos y de suministro de envases de aluminio, que había suscrito con BAVARIA S.A.

Hizo un resumen de lo que acordaron ambas empresas y de lo que registraron en las respectivas contabilidades. Señaló que la DIAN, a lo largo del debate gubernativo, alegó que Crown Colombiana S.A. adquirió cierta maquinaria y equipo y una exclusividad por US\$13.000.000. Que, según la DIAN, Crown pagó esa suma así: US\$4.500.000 en efectivo y, el saldo, esto es, US\$8.500.000 mediante el otorgamiento de descuentos en ventas. Que, por eso, para la DIAN los \$8.500.000 no podían tratarse como descuento sino como un pasivo a cargo de Crown Colombiana S.A, pasivo que se iba pagando a medida que BAVARIA S.A. le compraba envases de aluminio.

Dijo que con fundamento en el argumento anterior, la DIAN concluyó que los descuentos que Crown declaró en los denuncios rentísticos de los años 2000, 2001 y 2002 eran ingresos omitidos que, a su vez, se destinaron a pagar parte del supuesto crédito de los ocho millones quinientos mil dólares que habría otorgado BAVARIA S.A. a favor de CROWN.

Manifestó que los descuentos los incluyó dentro del rubro de ingresos y que, además, los llevó como descuento. Que, en esa medida, disminuyó los ingresos gravados, lo que generó un menor valor de los ingresos netos en la misma cuantía. Sin embargo, señaló que para la DIAN, cuando Crown llevó los descuentos, disminuyó la base gravable del impuesto de renta y complementarios en forma injustificada.

Adujo que en el expediente se encuentra probada la celebración de los contratos de compra venta de maquinaria y equipo, y de suministro de envases. Que ni en los contratos, ni en las actas de la Junta Directiva de las dos empresas, ni en la contabilidad de las sociedades se registró la supuesta deuda a cargo de Crown Colombiana S. A. y en beneficio de Bavaria S.A. Que lo que se encontraba probado era que Crown le otorgó un descuento a Bavaria por US\$8.500.000 por la compra de los envases a cierto precio, previamente establecido.

Dijo que eso era así, porque sin la compra del envase por parte de BAVARIA, simple y llanamente Crown no habría adquirido la obligación de otorgarle un descuento o de pagarle la obligación. Que, en cumplimiento de lo pactado, Crown sólo debía otorgarle el descuento a Bavaria sobre las compras efectivas sin que le fuera lícito a esa empresa, al final del contrato, exigir pago alguno por concepto del descuento no devengado. Que no tiene ningún asidero jurídico ni contable el supuesto cruce de cuentas entre las empresas y que, por lo tanto, la DIAN violó los artículos 26 y 27 del E.T.

Que, así mismo, la DIAN vulneró el artículo 187 del C.P.C., por apreciación errónea de las pruebas.

También alegó que la DIAN incurrió en falta de motivación, porque en los actos administrativos demandados no expuso las razones por las cuales consideró que el descuento no cumplía con los requisitos legales. Dijo que la DIAN se limitó a afirmar que el descuento correspondía a una parte del pago de la negociación.

Manifestó que el descuento que Crown acordó con Bavaria sí podía detrarse de los ingresos brutos para establecer los ingresos netos, conforme lo prevé el artículo 26 del E.T.

Insistió en que la suposición de la DIAN de que el descuento no era más que el pago de un pasivo, no tenía soporte legal, pues el contrato de suministro, las facturas emitidas por Crown Colombiana S.A y las demás pruebas aportadas al proceso, acreditaban la existencia y el otorgamiento del descuento. Añadió que ese descuento no se salía de los parámetros normales de ese tipo de operaciones comerciales y que, por eso, debía tratarse como un descuento más, y que era razonable y necesario para realizar la negociación.

Señaló que entender que los dos contratos se celebraron por trece millones de dólares (US13.000.000) es totalmente ilógico e irreal. Explicó que, evidentemente, el contrato de compra venta de maquinaria y equipo se

acordó en cuatro millones quinientos mil dólares (US\$4.500.000) y que el valor del contrato de suministro se determinaría al sumar las compras que se alcancen durante los diez (10) años de vigencia del contrato. Que, por eso, el certificado del revisor fiscal que se adjuntó como prueba acreditaba que las ventas de los envases de aluminio realizadas a BAVARIA S.A. y compañías vinculadas ascendieron a treinta y dos mil novecientos cuatro millones quinientos noventa y nueve mil trescientos cuarenta y siete pesos (\$32.904.599.347) y los descuentos a las cifras que invocó en cada denuncia de renta. Por eso, insistió en que los descuentos tenían como fuente la venta de los envases y que sin venta de envases no había descuento. Que no se registró un pasivo y un activo, porque su existencia dependía de la realización de las ventas.

Por lo anterior, dijo disentir de la valoración de la prueba que hizo la DIAN, y señaló que la interpretación de las pruebas que hizo esa entidad era contraria a las normas vigentes.

También señaló que si en gracia de discusión, se aceptara que el precio de la compra venta fue de US\$13.000.000, la DIAN omitió considerar que, contablemente, Crown **habría contabilizado un activo amortizable por US\$8.500.000 y, correlativamente, un pasivo por igual valor.** De tal manera que, en la medida en que se efectuaran las ventas de los envases de aluminio, se iría pagando el pasivo y amortizando el activo. Que, por tanto, el resultado económico declarado por Crown sería el mismo que declaró, pues, en ese escenario, los US\$8.500.000 se habrían llevado como gasto por amortización. Por eso, dijo que la DIAN debió ser consistente con su posición

y, por lo tanto, no debió limitarse a gravar al contribuyente sino a estimar costos y gastos.

3.1.1.2. Amortización del activo intangible. Expediente 17098: Renta 2001 (\$1.379.095.422). Expediente 17449: Renta 2002: (\$1.644.666.786):

La demandante explicó que como consecuencia de la celebración del contrato de compra venta de maquinaria y equipo, adquirió la totalidad de los bienes que componían la fábrica de envases y tapas de aluminio y, además, el derecho de exclusividad en el suministro de envases.

Que habida cuenta de que la maquinaria se valoró en US\$250.000, la diferencia de lo pagado por la maquinaria, esto es, los US\$4.250.000 correspondían al derecho de exclusividad. Que, por eso, registró contable y fiscalmente, como valor de la maquinaria y equipo, la suma de US\$250.000 dólares y como derecho amortizable, US\$4.250.000. Que ese tratamiento se derivaba del inciso segundo de la cláusula primera del contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro.

También precisó que el cálculo de la amortización del derecho no fue objeto de tacha por parte de la DIAN. Que el rechazo obedeció a que, según la DIAN, el contrato que la demandante suscribió con Bavaria S.A. era de compra venta de activos y no de derechos. Que, en consecuencia, el intangible no reúne los requisitos para ser tratado como tal, porque no se

enmarca dentro de lo previsto en el Decreto 2649 de 1993 y en el artículo 142 del E.T.

Señaló que contable y fiscalmente acreditó que había adquirido un derecho amortizable y que, por ende, el costo de la amortización era procedente. Que la DIAN mal interpretó y aplicó las normas citadas. Que, efectivamente, no utilizó la maquinaria, porque era obsoleta y, por la misma razón, no la depreció. Que, además, la expresión de las cifras contables y sus notas, no hacen más que determinar la contabilidad realizada, cuyo acatamiento a la normatividad contable es incuestionable.

Añadió que de conformidad con el inciso segundo del artículo 142 del E.T, las inversiones amortizables son los desembolsos que de acuerdo con la técnica contable deban registrarse como activos para su amortización en más de un año o periodo gravable, desembolso que se realizó y que fue avalado contablemente como activo amortizable, lo que permite su procedencia como costo. Que la DIAN verificó que los contratos que suscribió con Bavaria S.A. le han generado una rentabilidad importante y que, con eso, demostró que la amortización era procedente, porque estaba asociada con los ingresos futuros que exige la Ley, respecto de cumplir los fines del negocio o actividad.

Por último, precisó que no resultaba aceptable que la DIAN adicionara los ingresos por los descuentos y que se rechazara el derecho amortizable, como tampoco que se sugiriera que el precio de la operación era de US\$13 millones, *“porque, en todo caso, la diferencia entre el valor comercial de la*

maquinaria y equipo adquirido y el precio de compra, esto es US\$12.7 millones de dólares tampoco sería deducible, por la misma razón, esto es, porque el valor cancelado corresponde a unos activos fijos obsoletos y no a un derecho.”

Que contrario a lo expresado por la DIAN, dijo que “pagó US\$4.500.000 dólares compuestos así: i) US\$250.000, por la compra de una maquinaria y equipo avaluado técnicamente en ese momento y ii) US\$4.250.000, por la compra de un derecho de exclusividad, costo que frente a la técnica contable y fiscal es plenamente amortizable. Este valor adicionado con las erogaciones que se hicieron para acondicionar las plantas de Bavaria S.A., constituyó el derecho amortizable que se llevó al Estado de Resultados como amortización, la cual para el año gravable del 2002, ascendió a \$1.644.666.786.”

3.1.2. De la contestación de la demanda.

3.1.2.1. Adición de ingresos por ventas (Expediente 16884: Renta 2000):

Aunque este aspecto no fue objeto de controversia en la demanda, la DIAN advirtió que en la Liquidación Oficial 310662005000022 del 24 de junio de 2005 propuso la adición de ingresos en cuantía de \$13.970.670 para la declaración de renta del año **2000**, y que este aspecto no fue controvertido ni en sede administrativa ni en la demanda. Por lo tanto, dijo que debe entenderse aceptada esa glosa por la actora.

3.1.2.2. Desconocimiento de los descuentos (Expediente 16884, 17098, 17449: Renta 2000, 2001, 2002):

En los fundamentos de la oposición, la DIAN transcribió apartes del Acta No. 21 del 19 de abril de 1999 de la Junta Directiva de Crown. Conforme con esta acta, la Junta Directiva habría autorizado al Gerente General de la Empresa para firmar un contrato con Bavaria para la compra de maquinaria y suministro de envases por un periodo de 10 años y que el contrato tenía un valor de US\$13.500.000, de los cuales, US\$4.500.000 correspondían al precio de la maquinaria y los US\$9.000.000 restantes “al valor del mercado”

Dijo que ese negocio, al final, se concretó en dos contratos: el de compraventa de equipos por valor de US\$4.500.000. y otro de suministro por US\$8.500.000. y transcribió los apartes que consideró pertinentes destacar de esos contratos.

También puso de presente que en desarrollo de la investigación que adelantó la DIAN, se verificaron los siguientes hechos:

- Que el contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro: por el período mayo de 1999 a diciembre de 1999 fue registrado en la Cuenta 133095 “Anticipos y avances otros intangibles” por un total de \$4.380.358.704 y trasladado a la cuenta 162595 “Activos intangibles Derechos Otros” con el comprobante 40 00234.

- Que el contrato de suministro no aparece registrado en la contabilidad de la sociedad Crown.
- Que la demandante aportó un cuadro explicativo en el que discriminó el valor de ciertos intereses y abonos a capital causados y contabilizados por un menor valor de la cuenta PUC 4120641 en cuantía de \$3.865.978.614, valor que pagó en cumplimiento del contrato de suministro. Y que esta suma la registró como un menor valor de la Cuenta 4120641 “Ingresos operacionales Industrias manufactureras elaboración de otros productos de metal”. Que ese rubro lo discriminó para distinguir lo recibido por concepto de intereses y lo recibido por concepto de abono de capital.

Por otra parte, dijo que del análisis de las actas de la Junta Directiva y de la Asamblea Ordinaria de Accionistas, así como de los estados financieros del año gravable 2000, quedaron en evidencia los siguientes hechos:

- Que Bavaria tenía participación en Crown. Que de este hecho daba cuenta el Acta No. 17 de la Junta Directiva del 6 de octubre de 1998.
- Que Bavaria entró en la negociación como socia de Crown, según se desprende del Acta No. 18 de la Junta Directiva del 14 de diciembre de 1998.
- Que conforme con el Acta No. 19 de la Junta Directiva del 4 de febrero de 1999, se informó que Bavaria se habría quedado con una participación accionaria del 33% a cambio de entregar a Crown la maquinaria de Colenvases y que, además, se le debía pagar a Bavaria 8 millones de dólares, de los cuales se entregarían 2 millones a la firma del documento; 2.5. millones, cuando se entregara la maquinaria

en cinco meses; y los otros 3.5 millones, en descuentos con los primeros 500 millones de envases.

- Que, de conformidad con el Acta No. 21 del 19 de abril de 1999, la Junta Directiva de Crown habría autorizado al Gerente General a que firmara un contrato con Bavaria S.A. por la compra de maquinaria y el suministro de envases por un periodo de 10 años y que el contrato tenía una cuantía de US\$13.500.000, de los cuales, US\$4.500.000 correspondían al precio de la maquinaria y los US\$9.000.000 restantes, correspondían “al valor del mercado”
- Que, conforme con el Acta 22 del 14 de mayo 1999, se prueba que la firma del contrato se hizo por un valor de US\$4.500.000, que aparecen como pago de la maquinaria y de US\$8.5.000.000 adicionales a ser pagaderos en un periodo de seis años, mediante descuentos “a pie de factura” de la compra de 1.600 millones de envases. Además, que sobre ese dinero, Crown pagaría un interés del líbor más dos y medio puntos.
- Que, conforme con las notas 2 y 6 de los estados financieros de los años 1999 y 2000, el valor de la maquinaria se estimó en US\$250.000 y que como Crown adquirió el compromiso de adecuar la línea de llenado de los equipos de producción de Bavaria S.A., los costos derivados de ese compromiso fueron considerados por Crown S.A., como intangible.
- Que, mediante acta No. 3819 del 29 de abril de 1999 la Junta Directiva de Bavaria informó lo relacionado con el descuento especial que le otorgaría Crown, y transcribió los términos en que se concedió ese descuento.
- Que, mediante oficio del 2 de marzo de 1999 el Gerente de Operaciones de Crown estimó que el valor de la maquinaria era de US\$250.000

La DIAN analizó los hechos narrados y concluyó que las pruebas que obraban en el expediente permitían establecer que Crown adquirió de Bavaria la maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser proveedor único de tales bienes por un lapso de diez (10) años a cambio de pactar un descuento especial. Que, considerando que el llamado descuento era un acuerdo sobre el modo de pago del negocio que se llevó a cabo, la DIAN propuso adicionar como ingreso el valor que Crown registró por ese concepto. Dijo que el descuento que se pactó tenía por objeto que Bavaria dejara de producir más envases y que, por eso, Bavaria le habría entregado a Crown la maquinaria de Colenvases para que le suministrara el insumo necesario. Que, como fruto de esa transacción, Crown le pagaría a Bavaria los US\$4.500.000 en los años 1999 y 2000 y la suma de US\$8.500.000 dólares, a título de descuentos.

También concluyó que la demandante y Bavaria, en realidad, hicieron un cruce de cuentas a efectos de que Crown hiciera abonos al capital e intereses del total adeudado, esto es, a los US\$8.500.000. Que como ese descuento era injustificado, también lo era la disminución de ingresos y que, en consecuencia, fue la demandante la que violó los artículos 26 y 27 del E.T.

Replicó que si bien el contrato es ley para las partes y que no puede ser desconocido por la Administración, advirtió que para proponer la glosa tuvo en cuenta el tenor de las cláusulas contenidas en los contratos, al igual que la contabilidad, las actas de las sociedades partes en el negocio y la información recaudada en desarrollo de las visitas que se practicaron.

Que, por lo todo lo anterior, y en aplicación del principio de unidad de la prueba previsto en el artículo 187 del C.P.C., confirmó la glosa propuesta. Además, dijo que evidenció que Bavaria no registró el valor facturado como descuento. Que, en esa medida, el denominado descuento no correspondía al concepto que fiscalmente es permitido deducir de los ingresos brutos, al tenor del artículo 26 del E.T. Que los descuentos “a pie de factura” son aquellos que se conceden con ocasión de la celebración de la operación, sin depender de ninguna circunstancia o hecho específico.

Explicó que también existen los descuentos condicionados, pero que, en uno u otro caso, los descuentos efectivos o condicionados, en estricto sentido, constituyen un menor valor de ingreso para el vendedor. Que en el caso que se analiza, los descuentos no constituyen un menor valor del ingreso para el vendedor, sino que constituyen una parte del pago de la negociación celebrada por más de 13 millones de dólares.

3.1.2.3. Amortización del activo intangible (Expediente 17098 Renta 2001 (\$1.379.095.422) y Expediente 17449 Renta 2002 (\$1.644.666.786):

Para sustentar la glosa, la apoderada de la DIAN citó el artículo 142 del E.T. y dijo que los incisos primero y segundo se refieren expresamente a las inversiones objeto de amortización, para efectos de la deducción en el impuesto sobre la renta. Dijo que esas inversiones deben ser las necesarias

para los fines del negocio, que sean susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos o tratarse como diferidos.

Que la norma también indica que es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demérito y que se haya registrado su amortización conforme con la técnica contable, para que sea viable restarlo como costo de la renta.

Que, por su parte, el Decreto 2649 de 1993 establecía en el artículo 66 los parámetros para el registro contable de los activos. Que conforme con esta norma, para que contablemente pueda considerarse un activo como intangible debe representar beneficios económicos futuros, su valor debe ser claramente identificable y su amortización debe ajustarse a los métodos autorizados.

Que, en el presente caso, la actora había registrado, en el libro auxiliar de la Cuenta PUC 61206450510, “Amortización derechos Bavaria”, valores cuyo resultado arrojó la suma de \$1.379.095.422, que fue solicitada como mayor valor del costo en el renglón 33 de la declaración. Que el activo sobre el cual se efectuó tal amortización, se registró en la Cuenta PUC 162595, Activos Intangibles- Derechos otros, que presentó el siguiente movimiento desde 1999 a 2001:

“En la cuenta “anticipo y avances” se registró inicialmente el contrato, así:

Anticipo según contrato	\$3.263.900.000
Intereses sobre la deuda	214.989.254
Imp. De reparación Cervecería Águila	
846.391.137	
Sanción Corrección timbre Bavaria	
55.078.313	
Total	4.380.358.704

Según movimientos de la Cuenta 162595, Activos Intangibles derechos otros, a 31 de diciembre de 1999, se registró (folio 565):

Traslado de la cuenta 133095	
\$4.380.358.704	
Saldo según contrato	4.684.425.000
Total maquinaria	9.064.783.704
Menos: traslado a cuenta 189595 valor máquina.	
(524.665.600)	
Total cuenta 162595 diciembre 31 de 1999	
8.540.128.104.	

En el año 2002, los movimientos de la Cuenta 162595 "Activos intangibles derechos otros" fueron: (folios 565, 667 a 669)

Saldo a diciembre 31 de 2000	
\$8.540.128.214	
Transporte de la maquinaria año 2000	
23.744.400	
Ajustes por inflación año 2000, 2001 y 2002	
2.219.350.145	
Importaciones por repar. En Cervecería Águila	
61.381.200	
Intereses sobre la deuda	118.183.800
Saldo a diciembre 31 de 2002	
10.962.817.649"	

Con fundamento en lo anterior, dijo la DIAN que, efectivamente, el valor que contabilizó la demandante correspondía al contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro y que lo registrado como intangible fue el valor de la maquinaria y los equipos (activos tangibles) por la suma de US\$4.500.000 y no la compra de un derecho de exclusividad de suministro de envases. Que, por lo tanto, la demandante no podía hacer uso de lo previsto en el artículo 142 del Estatuto Tributario.

Agregó que el artículo 142 del E.T. se refería exclusivamente a las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad y que, por tanto, se refería a aquellas representadas en títulos valores y demás documentos a cargo de otros entes económicos, conservados con el fin de obtener reglas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el

mantenimiento de relaciones con estos. Que esa definición no podía confundirse con los activos tangibles adquiridos con la intención de emplearlos en forma permanente para la producción o suministro de bienes y servicios, que a su vez no se amortizan, si no que se deprecian.

Señaló que el derecho de exclusividad a que se refería la recurrente correspondía, en realidad, a una limitación que de ninguna manera tenía la naturaleza de activo, porque no tenía un valor representativo en dinero, lo que impedía, a su vez, que hiciera parte de los activos dentro del patrimonio.

Que, en ese orden, si bien la misma norma permitía amortizar el costo de los activos intangibles susceptibles de demérito, *“al no haberse comprobado por parte de la sociedad su registro contable como intangible, como tampoco la identificación clara de la erogación en que se incurrió, resultaba improcedente solicitar como costo de ventas la amortización de activos intangibles, máxime cuando había quedado establecido que el valor del derecho de exclusividad por la suma de US\$8.500.000 no fue registrado en la contabilidad como un activo sino que fue producto de un acuerdo pactado a manera de descuento especial, desfigurando la realidad de la operación.”*

Por último, resaltó que la maquinaria y equipo, a que se refería el valor amortizado por la demandante, eran obsoletos como quiera que, en la misma acta, el valor se estimó en US\$250.000.

3.1.3. Las sentencias apeladas:

Sentencia del 26 de septiembre de 2007.¹¹ Expediente 16884. Renta 2000.

El Tribunal dispuso:

“**PRIMERO.** Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 310642004000112 del 5 de agosto del 2004 y de la resolución No. 310662005000022 del 24 de junio del 2005, proferidas por las Divisiones de Liquidación y Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto de renta del año gravable 2000, de la sociedad Crown Colombiana S.A. la inserta en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto la conducta de las partes no lo amerita, de conformidad con el numeral 8º del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil.

CUARTO. En firme esta providencia (...)

En esta sentencia, el Tribunal:

- Confirmó el rechazo de los descuentos

¹¹ Magistrada Ponente: Luz Mary Cárdenas Velandia

- Confirmó el rechazo de la deducción del dos por mil
- **Aceptó la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades**
- Confirmó la sanción por libros de contabilidad
- **Reliquidió la sanción por inexactitud**

Sentencia del 30 de enero de 2008.¹² Expediente 17098. Renta 2001.

El Tribunal dispuso:

“1. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000259 de 2 de febrero de 2005 y la Resolución No. 624-900001 de 8 de febrero de 2006, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fé de Bogotá, mediante las cuales modificó a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. NIT 830.021.253-8, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001.

2. **MODIFÍCANSE** los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas (...)

¹² Magistrada Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto

4. En firme esta providencia (...)"

En esta sentencia, el Tribunal:

- Confirmó el rechazo de los descuentos
- Confirmó el rechazo de los costos: amortización del activo intangible
- **Aceptó la deducción por pérdidas en la venta de TIDIS**
- **Reliquidió la sanción por inexactitud**

Sentencia del 16 de octubre de 2008¹³. Expediente 17449. Renta 2002.

El Tribunal dispuso:

"1. **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000262 de 25 de febrero de 2005 y la Resolución No. **622-900001** de 8 de febrero de 2006, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fé de Bogotá, mediante las cuales modificó a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. NIT 830.021.253-8, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002.

¹³ Magistrada Ponente: Luz Mary Cárdenas Velandia

2. **MODIFÍCANSE** los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas (...)

4. En firme esta providencia (...)"

En esta sentencia, el Tribunal:

- Confirmó el rechazo de los descuentos
- Confirmó el rechazo de los costos: amortización del activo intangible
- **Aceptó la deducción por pérdidas en la venta de TIDIS**
- **Aceptó el descuento del IVA pagado en bienes de capital**
- **Reliquidó la sanción por inexactitud**

ARGUMENTOS QUE EXPUSO EL TRIBUNAL EN LAS RESPECTIVAS SENTENCIAS:

3.1.3.1. Desconocimiento de los Descuentos (Expedientes 16884, 17098 y 17449. Renta 2000, 2001 y 2002):

En las sentencias del 26 de septiembre de 2007 (Expediente 16884. Renta 2000) y del 16 de octubre de 2008 (Expediente 17449. Renta 2002), el Tribunal concluyó que era evidente que desde el inicio de la negociación entre la demandante y Bavaria, el valor de la fábrica de envases se estimó en 16 millones de dólares, de los cuales 7 correspondían a la participación de Bavaria en Crown Colombiana S.A. y los 8 restantes se pagarían, 5 en efectivo y 3 en descuentos.

Dijo que si bien existió un contrato de compraventa de maquinaria por la suma de US\$4.500.000, así como un contrato de suministro en el que la demandante se comprometió a otorgar descuentos a Bavaria S.A., no se podía desconocer el abundante material probatorio que daba cuenta de la verdad real del negocio que celebraron las partes.

Señaló que cuando se negocia con fines ocultos para obtener determinados resultados económicos tributarios, el juzgador no puede atenerse solo a ese negocio, sino que debe examinar la verdadera voluntad contractual.

Manifestó, que conforme con las pruebas que obran en el proceso, el precio de la maquinaria era de US\$13.000.000, suma que se pagaría, parte en efectivo y parte en descuentos.

Afirmó que el gerente de Crown Colombiana S.A. desconoció las instrucciones del máximo órgano directivo, cuando celebró el contrato de compra venta del activo y el contrato de suministro de los envases, por el valor de la maquinaria.

También afirmó que los descuentos tributarios pueden constituir un menor ingreso para el contribuyente pero que, no obstante, *“para que los mismos sean otorgados no se espera que con ocasión de ellos se dé una contraprestación por parte del beneficiado ya que se desvirtuaría su naturaleza”*.

Manifestó que no obstante la relevancia que tiene el principio constitucional de la autonomía de la voluntad de las partes y que el contrato es ley para las partes contratantes, esa premisa no era absoluta, porque los contribuyentes deben tributar en la justa proporción de los ingresos, en virtud del principio de progresividad de los tributos.

En la sentencia del 30 de enero de 2008 (Expediente 17098. Renta 2001), el Tribunal precisó que de conformidad con el artículo 26 E.T., los contribuyentes deben depurar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el periodo gravable respectivo que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción

y que no hayan sido expresamente exceptuados, y que, para el efecto, deben restar, entre otros conceptos, los descuentos.

Explicó que los descuentos pueden ser financieros o condicionados, y a pie de factura.

Luego, reseñó las pruebas que obraban en el expediente de cuya valoración, en síntesis, concluyó lo siguiente:

- Que la negociación entre Bavaria S.A. y Crown Colombiana S.A. tuvo como fin la participación directa de la primera como accionista de Crown Colombiana S.A.
- Que existió un acuerdo de pago a cargo de Crown Colombiana S.A por la suma de ocho millones quinientos mil dólares, derivado del contrato de compraventa de la maquinaria, pago que se haría mediante descuentos que concedería Crown a Bavaria dentro de un plazo de 10 años contados a partir de la primera factura de los envases que produciría Crown.
- Que, en consecuencia, el descuento que declaró Crown Colombiana S.A era improcedente, por cuanto, en realidad, tenía la naturaleza de un pago.

3.1.3.2. Desconocimiento de la amortización del activo intangible (Expedientes 17098 y 17449. Renta 2001 y 2002).

El Tribunal, **en las sentencias del 30 de enero y del 16 de octubre de 2008**, delimitó la litis en el sentido de establecer si era *“legalmente procedente llevar como “costo de ventas” en la declaración de renta, el valor de una amortización contable efectuada por la sociedad que se hizo respecto de un intangible identificado como derecho de exclusividad del suministro de envases a Bavaria S.A.”*

Para resolver la controversia, citó los artículos 142 del E.T. 136 del Decreto 2649 de 1993. Transcribió el 66 del citado Decreto. Y también, apartes del Decreto 2650 de 1993, concretamente en lo referido a las descripciones y dinámicas de la cuenta 1625.

Con fundamento en esas normas, el Tribunal concluyó que era evidente *“que la sociedad incluyó en la cuenta 162595, Activos Intangibles Derechos Otros, los siguientes conceptos: Importaciones para la reparación de Cervecería Aguila (sic) S.A., Transporte de maquinaria, intereses sobre la deuda, Sanción corrección timbre Bavaria, los cuales son llevados como mayor valor de un intangible, sin que reúnan los requisitos para ser tratados como tales, por no enmarcarse dentro de lo previsto en los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y en el artículo 142 del Estatuto Tributario; además, del análisis de los documentos contables, de las actas de junta directiva relacionadas en el primer cargo, se evidencia la compra de maquinaria y equipos por la suma de US\$4.500.000 y no la compra de un derecho que pueda ser tratado como intangible, como se expuso en el cargo anterior, y el derecho de exclusividad de producción y venta de productos a Bavaria S.A., se incluyó en el contrato de suministro por la suma de US\$8.500.000, suma que no fue registrada en la contabilidad como un Activo, ni como*

contrapartida a una cuenta por pagar, sino que fue previamente acordada la forma de pago a manera de descuento.”

En consecuencia, dijo que los valores que la demandante registró en la cuenta 162565 “activos intangibles derechos otros” no procedían como mayor valor del costo de venta, dado que no se ajustaban a lo preceptuado en el artículo 142 del E.T.

3.1.4. DEL RECURSO DE APELACIÓN DE LA DEMANDANTE: EXPEDIENTES 16884, 17098 Y 17449.

3.1.4.1. Del desconocimiento de los descuentos. Expedientes 16884, 17098 y 17449: Renta 2000, 2001 y 2002:

En los tres expedientes, la actora apeló y manifestó su inconformidad con la decisión que tomó el Tribunal, en las respectivas sentencias, de confirmar el rechazo de los descuentos declarados en los denuncios de renta de los años 2000, 2001 y 2002. Por eso, se sintetizan en este acápite los argumentos expuestos en los escritos que presentó por cada expediente.

Dijo que no era cierto que el representante legal de Crown Colombiana S.A. haya cambiado las instrucciones de la junta Directiva de la empresa. Que esa afirmación se basaba en las actas 17 y 19, pero que el Tribunal habría inobservado el acta 21, acta en la que se faculta al representante legal de la empresa a suscribir los dos contratos, y el acta 22, en la que se dejó la constancia, en detalle, sobre la suscripción de los dos contratos, sin que la Junta Directiva objetara el negocio.

Afirmó que fue la misma Junta Directiva de Crown Colombiana S.A. la que dispuso que la maquinaria y equipo se adquiriera por US\$4.500.000 y que fue la misma Junta la que afirmó que los US\$9.000.000 restantes correspondían al valor del mercado.

También adujo que el Tribunal omitió valorar las actas de Bavaria S.A. Citó, especialmente, el acta No. 3819 que se celebró el 29 de abril de 1999. Insistió en que Bavaria S.A. reflejó en su contabilidad los efectos de los dos contratos suscritos y que eso lo constató la DIAN en la visita que realizó a Bavaria S.A., acta que, dijo, habría trasladado al expediente de Crown Colombiana S.A.

Que esas pruebas desmienten la supuesta cuenta por pagar de Crown Colombiana S.A. a Bavaria S.A.

Dijo que no estaba de acuerdo con el Tribunal, en cuanto consideró que el negocio jurídico fue aparente y que, por eso, no podía tenerse como válido. Señaló que para que haya simulación, de conformidad con el Código Civil, se requiere que los contratantes se hayan puesto de acuerdo en celebrar un contrato secreto y evidenciar frente a terceros uno aparente. Que en el caso concreto no hay simulación, porque tanto Crown como Bavaria evidenciaron en su contabilidad que celebraron dos contratos y así los ejecutaron. Que ante esas evidencias, la supuesta cuenta por cobrar y por pagar resultaba inexistente.

Para sustentar sus argumentos citó doctrina nacional y foránea referente a la simulación de los contratos y a la simulación fiscal, y dijo que la DIAN no debió suponer la simulación, sino probarla.

Señaló que, no obstante, si en gracia de discusión se aceptara que el precio de la compraventa fue de US\$13.000.000, tanto la DIAN como el Tribunal omitieron considerar que las compañías habrían registrado las operaciones en la contabilidad y en las declaraciones tributarias de otra manera diferente a como lo hicieron.

En efecto, dijo que si la transacción se hubiera hecho por los US\$8.500.000, Crown habría registrado un activo y un pasivo por el mismo valor y, a partir de la primera factura, habría registrado el 100% del ingreso de la venta, sin considerar el descuento. Además, Crown habría registrado un gasto por amortización equivalente al mismo valor que se registró como descuento para aplicar a cada millar, como factor de amortización, US\$5.3125, más los intereses pactados como factor de actualización del descuento.

Que, en ese orden de ideas, en el supuesto de una venta de un millar de envases de aluminio por US\$78.90 dólares, CROWN COLOMBIANA S.A. habría registrado ese valor como ingreso; un menor valor del pasivo, por US\$5.3125; y, como pago, habría recibido un valor neto de \$US73.58. Que, así mismo, en forma simultánea habría registrado como gasto por amortización del activo US\$5.3125 y en su contrapartida un menor valor del

activo de US\$5.3125. Que en ese orden de ideas, el ingreso neto de US\$73.58, por la venta, estaría dado por la diferencia entre el ingreso y la amortización (US\$78.90-US\$5.3125), valor que, según dijo, corresponde exactamente al que declaró en los denuncios rentísticos, al considerar como precio de venta los US\$78.90 y como descuento los US\$5.3125.

Agregó que, por su parte, Bavaria habría contabilizado una cuenta por cobrar y como contrapartida un ingreso diferido, valores que se habrían amortizado a partir de la primera factura.

Que, en consecuencia, el efecto fiscal que se habría generado sería el siguiente: BAVARIA S.A. habría registrado un costo de US\$78.90 dólares; habría disminuido parte de la cuenta por cobrar por valor de US\$5.3125 y, por tanto, su activo se habría disminuido en ese valor. Que, así mismo, habría disminuido bancos por US\$73.58, valor neto resultante de descontar del precio de adquisición, parte de la cuenta por cobrar. Que de esa operación tendría un costo neto de US\$73.58 resultante de restar los costos de los envases adquiridos en US\$78.90 dólares, la parte de los ingresos amortizados que ascienden a US\$5.3125.

Que, en esa medida, la verdad real que pretendía evidenciar la DIAN no existía, ya que si la entidad hubiera sido consistente, habría considerado los efectos positivos y negativos de la supuesta transacción y no se habría limitado a gravar a la demandante en forma desproporcionada. Por eso, dijo que la DIAN debió estimar los costos y/o gastos y no sólo los ingresos. Así

que, solicitó que se aplique la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y el principio de justicia.

También dijo que de no aceptarse la simulación, por ese solo hecho debe entenderse que el descuento era un hecho cierto. Que del contrato de suministro se desprendía que se pactó una obligación pura y simple que consistió en que Crown le otorgaría a Bavaria un descuento por US\$8.500.000, sobre los primeros 1.600.000.000 de envases de aluminio. Dijo que si Bavaria no compraba, Crown no le daba el descuento. Que ese fue el espíritu de la negociación, pues si no se hubiese pactado el descuento, seguramente no habría realizado la negociación.

Explicó que el descuento prometido se empezó a registrar a medida que Bavaria S.A. inició la compra de los envases de aluminio. Que, de esa manera, por cada compra realizada por BAVARIA S.A. o sus compañías vinculadas, Crown Colombiana S.A. registraba el ingreso y el descuento correlativo, según lo pactado.

Por último, pidió que se revoque las sentencias del Tribunal, porque la DIAN no encontró en la contabilidad de BAVARIA una cuenta por cobrar, ni en la contabilidad de Crown una cuenta por pagar.

**3.1.4.2. Del desconocimiento de la amortización del intangible.
Expedientes 17098: Renta 2001 y 17449: Renta 2002:**

En cuanto a la procedencia de la amortización del activo intangible, dijo que con el contrato de compraventa se probaba que Crown Colombiana S.A. adquirió la maquinaria y el equipo que le vendió Bavaria S.A., por US\$4.500.000, pero que de ese valor, estaba probado en el expediente que el costo de la maquinaria tan sólo ascendía a US\$250.000.

Que precisamente por eso, la diferencia entre el precio pactado y el valor real de la maquinaria, se registró como un derecho amortizable, derecho que consistió en la exclusividad a favor de Crown Colombiana S.A. de ser el proveedor de Bavaria S.A. durante diez años. Precisó que, en esa medida, la diferencia se enmarcaba dentro del artículo 66 del Decreto 2649 de 1993 y el artículo 142 del E.T.

Señaló que de conformidad con el inciso segundo del artículo 142 del E.T., las inversiones amortizables son los desembolsos que de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos para su amortización en más de un (1) año o periodo gravable, desembolso que se realizó y que fue avalado contablemente como activo amortizable, lo que permitía su procedencia como costo.

Insistió en que el costo de la maquinaria y equipo era únicamente de US\$250.000, de conformidad con el avalúo técnico realizado y que los US\$4.250.000 restantes correspondían a un derecho amortizable, por simple operación aritmética. Que, en esa medida, era aplicable el Decreto 2649 de 1993 y el artículo 142 del E.T.

Reiteró que la maquinaria y el equipo adquirido nunca fueron utilizados por la empresa demandante y que tampoco se depreció. Que su registro contable se realizó en la cuenta de otros activos y que así lo verificó la DIAN.

Por otra parte, citó la descripción del grupo 16 Intangible, prevista en el capítulo II, catálogo de cuentas, clase de activo, del Decreto 2640 de 1993 y la descripción de la cuenta 1605 referida al Crédito Mercantil y su dinámica, para concluir que conforme con la norma contable, *“los derechos constituidos por el valor adicional pagado en la compra de un ente activo, sobre el valor neto del activo, se debe registrar como un crédito mercantil, siendo procedente la amortización durante la vida útil estimada.”*

Reiteró que la amortización cumple con el artículo 142 del E.T. *“habida cuenta (sic) que el valor establecido (...) entre la diferencia resultante de restar del valor pagado (...) el avalúo determinado de los bienes comprados (...) es susceptible de demérito, por cuanto no hay duda en el sentido de que este derecho se agota al mismo ritmo que se va ejecutando el contrato celebrado con BAVARIA S.A.(...)”*

Finalmente, dijo que sobre la relación de causalidad, la necesidad y la proporcionalidad del gasto, en el certificado de revisor fiscal acompañado como prueba se evidenciaba el incremento de la utilidad de la compañía y de los impuestos que pagó al Estado, a partir del momento en que entró en ejecución el contrato con Bavaria S.A., situación que justificaba plenamente la procedencia del costo declarado.

3.1.5. Alegatos de Conclusión.

En los tres procesos, **la demandante** reiteró los argumentos de la apelación. Sin embargo, para reforzar su alegato sobre los descuentos desconocidos, agregó un acápite referente a la valoración de la maquinaria y del equipo adquirido, para poner de presente que el valor de la maquinaria ascendía a US\$250.000, que Crown la compró a US\$4.500.000 y que, por eso, registró US\$4.200.000 como derecho amortizable, de lo cual, dijo, daban fe las notas 1, 2 y 6 de los estados financieros obrantes en el expediente.

La DIAN insistió en que el supuesto descuento que otorgó la demandante no cumplía los requisitos para ser aceptado como tal y para ser deducido de la renta líquida del contribuyente.

Dijo que como consta en los antecedentes, el descuento no provenía de simples operaciones de suministro pactadas entre las partes, pues en el negocio subyacían antecedentes que si bien no afectaban el contrato desde el punto de vista comercial, si tenían importantes y profundas repercusiones de índole fiscal.

En esa medida, reiteró las reflexiones que hizo sobre el acervo probatorio, en el sentido de que el contrato de suministro se convirtió en una forma de pago, derivada de la negociación principal, que no fue otra diferente a la adquisición de la fábrica de envases de aluminio.

Señaló que resultaba ilegal la pretensión de disminuir los ingresos por ventas, cuando de las pruebas obrantes en el proceso se estableció que los descuentos no correspondían a una práctica comercial propia del giro ordinario de la actividad comercial de la demandante, sino que fueron pactados para cubrir parte del costo de la negociación principal, esto es, la compra venta efectuada por Bavaria.

Manifestó que no se cuestiona la validez de los contratos, sino la procedencia de la disminución de la renta con base en los supuestos descuentos en ventas. Que, dentro del proceso de verificación se estableció que los descuentos declarados no correspondían al tratamiento fiscal y contable que le dio la contribuyente, porque el menor valor pretendido como descuento fue aplicado a capital e intereses del total adeudado a Bavaria. Que, en esa medida, la renta líquida no se puede disminuir con los descuentos solicitados, porque se violarían los artículos 26 y 27 del E.T.

Agregó que los contratos que celebró la demandante no constituyen plena prueba desde el punto de vista fiscal, porque de conformidad con el artículo 553 del E.T., los convenios entre particulares no son oponibles al fisco.

3.1.6. Del concepto del Ministerio Público

El respectivo delegado del Ministerio Público, en los tres procesos, solicitó que se confirmara la sentencia del a quo. En cuanto al descuento, dijo que con fundamento en el material probatorio el llamado

“descuento efectivo” no era otra cosa que la amortización del crédito que la demandante tenía con Bavaria, en virtud del contrato de compraventa de la maquinaria y que, por lo tanto, la glosa debía mantenerse.

Respecto de la amortización del activo intangible, dijo que del contenido de las actas de la junta directiva, la compra de la maquinaria y equipo fue por US\$4.500.000, valor que en ningún momento comprendía derecho intangible alguno susceptible de amortización, como lo pretendía la demandante.

Señaló que no bastaba allegar al expediente un avalúo de la maquinaria por \$250.000 y que de las actas analizadas no es dable concluir la compra de un derecho de exclusividad del que no se hizo referencia ni en la negociación ni en el negocio como tal.

3.1.7. De la decisión de esta Sala:

3.1.7.1. Asunto Preliminar. De la adición de Ingresos en cuantía de \$13.970.670. Expediente 16684. Renta año 2000.

Previo a resolver el asunto de fondo, la Sala precisa que la DIAN advirtió que la adición de ingresos en cuantía de \$13.970.670 que contabilizó la demandante como un crédito en la cuenta “Descuentos en Ventas”, no fue impugnada ni en sede administrativa, ni en la demanda y que, por lo tanto, debe entenderse aceptada esa glosa por la actora.

Revisados los antecedentes administrativos y la demanda, la Sala aprecia que, efectivamente, la glosa que formuló la DIAN por los \$13.971.000¹⁴ se fundamentó en dos aspectos: según el primero, la sociedad actora *“contabilizó la factura 2566 de fecha abril 4 de 2000, por valor de \$13.970.670, como un crédito en la cuenta “descuentos en ventas” siendo la cuenta de naturaleza débito, hecho por el que se adiciona el valor de la factura de venta de naturaleza crédito a los ingresos del período, por error en su contabilización”*¹⁵. El segundo fundamento es el mismo que planteó la DIAN para rechazar los descuentos.

Sobre el primer fundamento, se aprecia que no fue controvertido por la demandante en la demanda y, por tanto, la Sala se abstiene de analizarlo.

El segundo fundamento fue controvertido con los mismos argumentos que expuso la demandante para oponerse a la glosa referida a la improcedencia de los descuentos. En esa medida y habida cuenta de que los \$13.971.000 también forman parte del rubro de los \$3.852.008.000 que la demandante llevó como descontables en el denuncia de renta del año 2000, el análisis que se haga respecto de la glosa de los descuentos se aplicará también a los \$13.971.000.

Sin embargo, dado que la demandante no controvertió el argumento referido a la *omisión del ingreso*, le asiste razón a la DIAN y, por tanto, la

¹⁴ Valor aproximado para efectos de la declaración de renta.

¹⁵ Liquidación oficial No. 310642004000112. Fl. 83

Sala dará por aceptada, por parte de la actora, la glosa hecha por la autoridad tributaria en esa porción.

3.1.7.2. De la procedencia de los descuentos. Expedientes 16684, 17098 y 17449: Renta 2000, 2001 y 2002.

De manera preliminar, la Sala considera pertinente hacer las siguientes reflexiones sobre cuatro temas fundamentales como marco teórico indispensable para analizar el caso concreto: (i) la forma, el contenido y la interpretación del negocio jurídico, (ii) la simulación del negocio jurídico y la prueba de la simulación, (iii) el abuso de las formas jurídicas en materia tributaria, y (iv) el principio de unidad de la prueba.

Posteriormente, la Sala analizará el caso concreto. Para el efecto, fijará el litigio y delimitará el *Thema Probandum* y el objeto de la prueba que atañe a la litis. Posteriormente, valorará las pruebas aportadas al proceso para establecer si le asiste razón a la parte actora.

3.1.7.2.1. Marco Teórico

a. La forma, el contenido y la interpretación del negocio jurídico

Lo primero que conviene precisar es que en virtud del reconocimiento que el derecho hace de la autonomía privada, “los negocios de la vida privada asumen la calidad de negocios jurídicos, y tórnanse *instrumentos* que el derecho pone a disposición de los particulares para regir sus intereses en la vida de relación, para dar

existencia y desarrollo a las *relaciones* entre ellos y, por tanto, permanecen siempre siendo actos de autonomía privada”¹⁶

La estructura del negocio jurídico, como reconocimiento de la autonomía privada, según Betti¹⁷, comprende tanto la forma como el contenido. “Forma es el modo *como* es el negocio, es decir, como se presenta frente a los demás en la vida de relación: su figura exterior. Contenido es *lo que* el negocio es, intrínsecamente considerado, su supuesto de hecho interior, que representa, conjuntamente, fórmula e idea, palabra y significado; términos estos cuya conexión es tarea de la interpretación”.

El objeto de la interpretación, según Emilio Betti, no es la voluntad interna, sino la declaración o el comportamiento¹⁸, encuadrados en el marco de circunstancias que les confiere significado y valor. El objeto de interpretación, dice, “son las **declaraciones intercambiadas y los comportamientos recíprocamente seguidos y manifiestos para las partes, encuadrados en las circunstancias (...) que comprende, tanto las negociaciones de que ha resultado la conclusión del negocio, como la manera en que posteriormente se ha observado el negocio celebrado. (...) Objeto de interpretación no es el documento que pueda haber sido redactado, sino la declaración documentada; no la fórmula que concluye el negocio, sino el negocio en su totalidad [4], las varias cláusulas de que el negocio consta y no lo que se encuentra fuera de ellas.** El negocio constituye un todo orgánico unitario, entre cuyas singulares partes –preliminares y conclusión- no es admisible una neta separación (...)”

De manera que, para los efectos del caso concreto, la Sala tendrá en cuenta la forma en que fue exteriorizado el negocio jurídico celebrado por

¹⁶ Emilio Betti. Teoría General del Negocio Jurídico. Segunda Edición. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid. Pág. 44

¹⁷ idem

¹⁸ Cuando el autor habla de declaración o comportamiento hace relación al análisis de los elementos de que consta el negocio jurídico, o mejor, como dice el autor, “en el análisis de los aspectos bajo los que se le considere en esta definición, el negocio da lugar a tres distintas cuestiones: a), cómo es (forma); b), qué cosa es (contenido); c), por qué es (causa). Las dos primeras cuestiones atañen a la estructura (que es forma y contenido); la tercera, a la función. A la primera cuestión se debe responder que es un acto consistente, ora en una declaración, ora en un simple comportamiento (...)”. Idem. Pág. 52

Crown Colombiana S.A. y Bavaria S.A., el contenido mismo de los contratos suscritos y el comportamiento recíprocamente seguido por las partes.

b. La simulación del negocio jurídico y la prueba de la simulación

La doctrina ha definido la simulación como *“el fenómeno de la apariencia contractual creada intencionalmente. Hay simulación, justamente, cuando las partes estipulan un contrato en el entendimiento de que él no corresponde a la realidad de su relación.”*¹⁹

Se ha dicho también que la simulación puede ser absoluta y relativa. La absoluta se presenta cuando las partes fingen que estipulan un contrato, en cambio, en la simulación relativa las partes hacen parecer un contrato de manera diferente al que celebraron.²⁰

La Corte Suprema de Justicia de antaño ha precisado que *“[en] la simulación, las partes contratantes, o quien emite una declaración y aquél que la recibe, imbuidas en un mismo propósito, acuden a un procedimiento, anómalo pero tolerado por el derecho, mediante el cual su dicho público se enerva con su dicho privado, creándose así un contraste evidente, no entre dos negocios diversos, pero conexos, sino entre dos aspectos de una misma conducta, constitutivos de un solo compuesto negocial, pasos integrantes necesarios de un iter dispositivo único aunque complejo. Esto es que las partes desean crear una situación exterior, que solamente se explica en razón de otra oculta, única valedera para entre ellas; fases que no pueden ser entendidas sino en su interrelación, funcionalmente como hitos de un mismo designio. En fin, lejos de haber una dualidad contractual, lo cierto es que se trata de una entidad negocial única, de doble manifestación: la pública y la*

¹⁹ C. Massimo BIANCA. Derecho Civil. 3. El contrato. Fernando Hinestrosa. Edgar Cortés Traductores. Universidad Externado de Colombia.

²⁰ idem

reservada, igualmente queridas y ciertas, cuyas consecuencias discrepan, según los intereses y las disposiciones en juego, con arreglo a los principios generales del derecho; o sea un antagonismo, no entre dos negocios, sino entre dos expresiones de uno solo, que se conjugan y complementan, que es en lo que radica la mencionada anomalía” (cas. mayo 16/1968, acta No. 17, mayo 14/1968).”²¹

Respecto de la prueba de la simulación, la Corte Suprema de Justicia ha precisado lo siguiente:

“(…) En punto de la prueba de la simulación es menester su demostración con medios probatorios idóneos, pues, todo negocio jurídico al obedecer a una función práctica o económica social reconocida por el legislador, se presume celebrado en atención a intereses serios, dignos de tutela y de reconocimiento legal. Entre las partes y terceros, son admisibles todos los medios probatorios a condición de su apreciación lógica, sistemática, racional y de su conclusión inequívoca (cas. septiembre 25/1973, CXVII, Nos. 2372 a 2377, pp. 65 a 68; febrero 28 /1979, CLIX, No. 2400, pp. 49 a 51, marzo 10/1955. CCXXXIV, pp. 406 y ss.; Sentencia del 15 de febrero 15/2000, exp. 5438, S-029 de marzo 15/2000, exp. 5400).

Por las características, modalidades, cautela de las partes y circunstancias *“que rodean este tipo de negocios, en orden a desentrañar la verdadera intención de los contratantes, se acude las más de las veces a la prueba de indicios, mediante la cual a partir de determinados hechos, plenamente establecidos en el proceso, como lo exige el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, el juzgador despliega un raciocinio mental lógico que le permite arribar a otros hechos desconocidos”*. Por tanto, *“... como es natural en el desarrollo de la actividad judicial, la valoración (...) en cuanto a la*

²¹ CORTE SUPREMA DE JUSTICIA. SALA DE CASACIÓN CIVIL. Magistrado Ponente. WILLIAM NAMÉN VARGAS. Bogotá, D.C., treinta (30) de julio de dos mil ocho (2008).

demostración de los hechos indicadores, al igual que respecto de la gravedad, concordancia y convergencia de los indicios o acerca de su relación con las demás pruebas, constituye una tarea que se encuentra claramente enmarcada dentro de la soberanía de los sentenciadores para examinar y ponderar los hechos, por lo que su criterio o postura sobre ellos está, en principio, amparada por la presunción de acierto... (Sentencia de 23 de febrero de 2006, exp. 15.508, no publicada aún oficialmente)” (cas. octubre 24/2006, exp. 00058-01).

Naturalmente, los indicios por si mismos carecen de entidad, *“como que a partir de algo conocido y por virtud de una operación apoyada en las reglas de la lógica y en las máximas de experiencia, se establece la existencia de una cosa desconocida. Por eso, si del hecho indiciario no se tiene un convencimiento pleno, la deducción viene a ser “contraevidente”, siendo menester determinar la proximidad entre el “factum probandum y el factum probans”, tanto “más ceñida a la lógica y a las máximas de la experiencia se vea la inferencia, mayor será la significación probatoria del indicio” y, por consiguiente, la concurrencia o simultaneidad de inferencias o conclusiones diversas generan duda y restan mérito al indicio (cas. marzo 12/1992).”*²²

Se colige de lo expuesto que para que haya simulación es necesario que las partes finjan un convenio que en realidad no existe o que exterioricen un convenio cuyo contenido o sujetos son fingidos. La prueba de la simulación no es taxativa. Por el contrario, se admite cualquier medio probatorio. Pero es menester precisar que los negocios jurídicos deben interpretarse a partir de la buena fe con que fueron celebrados. Lo relevante es que las pruebas que den cuenta de los antecedentes que le dieron origen

²² ibídem

al negocio jurídico, la forma en que éste se exteriorizó y las condiciones en que se ejecutó se valoren en sana crítica.

c. El abuso de las formas jurídicas en materia tributaria²³

La Sala considera que para tener una idea aproximada de lo que podría entenderse por el abuso de las formas jurídicas en materia tributaria es menester acudir a la teoría del abuso del derecho como principio general aplicable a todas las disciplinas del derecho.

Rengifo García²⁴ dice que el abuso del derecho fue estudiado y explicado inicialmente a la luz del derecho de propiedad, pero que hoy se aplica a todos los derechos subjetivos. Explica que en la actualidad, “La figura del abuso es una forma de control de los derechos, especialmente del derecho de propiedad y de los derechos de crédito y de control a la autonomía privada en materia de contratación, sin descartar, por supuesto, que la figura se puede presentar en todos aquellos casos en que el ordenamiento otorga poder, prerrogativas o facultades a los particulares.”²⁵

El autor también explica que para determinar la existencia del abuso del derecho se acude a dos posiciones, la subjetivista y la objetivista.

²³ Paul Cahn-Speyer Wells. La Elusión Fiscal en Colombia. Revista de Derecho Privado 42. UNIVERSIDAD DE LOS ANDES. FACULTAD DE DERECHO. DICIEMBRE DE 2009. <http://derechoprivado.uniandes.edu.co/>

²⁴ <http://www.garridorengifo.com/bienvenidos/doc/EI%20Abuso%20del%20Derecho.pdf>

²⁵ [idem](#)

La posición subjetivista, dice el autor, "(...) deduce la existencia del abuso del derecho con base en tres criterios desarrollados por la jurisprudencia inicial a) falta de interés serio y legítimo para el agente; b) intención de causar perjuicio (*animus nocendi*) y c) acción culposa o negligente de parte del titular del derecho subjetivo. Y la posición objetivista, "(...) deduce el abuso del derecho cuando existe un manifiesto ejercicio anormal o irregular de un derecho subjetivo, esto es, cuando se actúa de manera contraria a la función económico-social inherente a cada derecho subjetivo. (...)"

El autor sugiere que para establecer si se está ante un abuso del derecho, sería menester tener en cuenta que "cada derecho tiene una finalidad y que le corresponde al intérprete descubrirla y determinar si el ejercicio o no de un derecho resultó abusivo con base en los principios y valores axiológicos extraídos de la Constitución y que van haciendo parte de la doctrina constitucional. Para el autor "El desarrollo constitucional le servirá al juez para determinar la finalidad de específicos derechos, así como le va creando unos límites a su labor interpretativa de tal manera que la determinación del espíritu del derecho no quede a su entero o discrecional arbitrio. (...) En resumen, en el abuso del derecho hay un conflicto entre una conducta y un principio general del derecho. "Se trataría así del incumplimiento de un genérico deber impuesto por el ordenamiento positivo al titular del derecho, dentro de una específica situación jurídica subjetiva". Y si no hay norma expresa que consagre la prohibición del abuso, se estaría ante un acto que es contrario a los principios generales del derecho, "como aquel de la buena fe y de las buenas costumbres, principios que se inspiran preponderantemente, en el valor de la solidaridad" [82]."²⁶

^[82] Carlos Fernández Sessarego, ob cit., p. 144.

²⁶ <http://www.garridorengifo.com/bienvenidos/doc/EI%20Abuso%20del%20Derecho.pdf>

En materia tributaria, la Corte Constitucional, en la sentencia C-015 de 1993²⁷ aludió brevemente al concepto de abuso de las formas jurídicas, concepto que homologó al de elusión, y más propiamente, al de la violación indirecta de la ley mediante el abuso del derecho, en contraposición a la evasión o fraude a la ley como una manifestación de la violación directa de la ley²⁸. Dijo en esa oportunidad:

“La elusión fiscal, en el plano terminológico y normativo, es objeto de discusión. A ella suelen remitirse las diferentes técnicas y procedimientos de minimización de la carga fiscal, que no suponen evasión en cuanto se dirigen a evitar el nacimiento del hecho que la ley precisa como presupuesto de la obligación tributaria. Algunos consideran que la elusión, a diferencia, de la evasión, representa una violación indirecta - admisible en algunos casos e inadmisible en otros (cuando se abusa de las formas jurídicas para evitar o reducir la carga fiscal) - de la ley tributaria. De otra parte, lo que distingue a la elusión fiscal del ahorro fiscal, es la colocación del contribuyente en áreas de

²⁷ En esta sentencia la Corte Constitucional analizó el artículo 278 del E.T. que dispone *“Cuando se adquieran bienes raíces con préstamos de entidades sometidas a la vigilancia del Estado, el precio de compra fijado en la escritura no podrá ser inferior a una suma en la cual el préstamo represente el 70% del total. Los notarios se abstendrán de autorizar las escrituras que no cumplan con este requisito”*.

Para la Corte, esta norma regula una medida fiscal contra la evasión y la elusión fiscales.

²⁸ Dijo la Corte Constitucional:

“La evasión, por el contrario, supone la violación de la ley. El contribuyente, no obstante estar sujeto a una específica obligación fiscal, por abstención (omisión de la declaración de renta, falta de entrega de los impuestos retenidos, ocultación de información tributaria relevante etc) o comisión (transformaciones ilícitas en la naturaleza de los ingresos, inclusión de costos y deducciones ficticias, clasificación inadecuada de partidas, subvaloración de activos, etc.) evita su pago.

Dentro del concepto genérico de la evasión fiscal, suele considerarse comprendido el fraude fiscal, consagrado expresamente como delito en otros ordenamientos. Generalmente, su configuración exige como ingrediente esencial, la intención del contribuyente de evadir el pago de sus obligaciones fiscales, la cual se infiere concretamente de sus propias acciones o deliberadas abstenciones (comportamiento premeditado).”

comportamiento y de actividad no indiferentes para el legislador, pero deficientemente reguladas por éste o no comprendidas de manera efectiva por sus normas.”

En la sentencia citada, además, la Corte Constitucional fue enfática en decir que el contribuyente tiene el derecho de hacer uso del derecho y de sus formas, *“con el objeto de encauzar sus asuntos de la manera más apropiada a su naturaleza e intereses y de modo tal que le signifique la menor responsabilidad fiscal.”*

Agregó:

La libertad para la utilización de las formas jurídicas, sin embargo, tiene límites que es conveniente precisar, particularmente cuando a ellas se apela con el propósito prevalente de evitar los impuestos o su pago. En estos casos, la transacción respectiva no podrá ser considerada por la legislación tributaria, de acuerdo con los efectos que produce de conformidad con el derecho privado, sin tomar en consideración su resultado económico.

El principio de equidad que inspira el sistema tributario (CP art. 363), en última expresión de igualdad sustancial (CP art. 13), no se concilia con la reverente servidumbre a la forma jurídica privada puramente artificiosa y con un móvil predominante fiscal, pues ella puede conducir a otorgar a una misma transacción diferente trato fiscal. De otra parte, el "abuso de las formas jurídicas", patente en la utilización de definiciones y categorías jurídicas con miras principalmente a evadir o eludir el pago de impuestos, les sustrae su legitimidad, y obliga al Estado a desestimar sus efectos. La **intencio juris** deberá ser desplazada por la **intencio facti**.

En este orden de ideas, se impone privilegiar la sustancia sobre la forma. La legislación tributaria no puede interpretarse literalmente. Los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia

económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan, no pueden evadir o eludir, el pago de los impuestos.

El principio de **prevalencia del derecho sustancial**, consagrado en el artículo 228 de la CP, no puede ser ajeno al sistema tributario, máxime cuando éste se funda expresamente en los principios de **equidad, eficiencia y progresividad** (CP art 363), de cuyo inalcanzables si se eleva la mera forma a criterio único y condicionante de la determinación, exigibilidad y pago de la obligación fiscal. En fin, el sistema tributario en el **Estado social de derecho** es el efecto agregado de la **solidaridad** de las personas, valor constitucional fundante (CP art. 1), que impone a las autoridades la misión de **asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares** (CP art. 2). La efectividad del deber social de toda persona de "**contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de concepto de justicia y equidad**", abona el criterio de privilegiar en esta materia la sustancia sobre la forma.

Efectivamente, el numeral noveno del artículo 95 de la Carta Política impone a toda persona contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

De manera que, para identificar prácticas abusivas del derecho por parte de los contribuyentes, siempre habrá que, de una parte, consultar los principios que gobiernan el derecho tributario, y de otra, aplicar a cada caso los criterios que ha desarrollado la jurisprudencia para identificar esas prácticas abusivas, que, como se precisó, aluden a aspectos subjetivos y objetivos.

d. Del principio de la unidad de la prueba.

El tratadista Hernando Devis Echandía respecto de este principio, manifiesta que *“(...) significa [...] que el conjunto probatorio del proceso forma una unidad, y que, como tal, debe ser examinado y apreciado por el juez, para confrontar las diversas pruebas, puntualizar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas globalmente se forme”*.²⁹

En similar sentido, el tratadista Hernán Fabio López Blanco³⁰, explica que *“consiste en que las pruebas deben ser analizadas en su conjunto, buscando precisar lo que de su análisis integral puede extraerse para llevar la certeza sobre los hechos cuya comprobación se pretende”*.

También precisa, que el artículo 187 del C.P.C. acoge esta regla al resaltar que *“las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. Dice el tratadista que con esta disposición queda claro que “del estudio integral, “en conjunto”, de las diversas pruebas practicadas o aportadas es que el juez debe fundar su determinación tomando de todas y cada una de ellas las bases necesarias para formar su convencimiento”*.

La Sala comparte las anteriores reflexiones doctrinales, toda vez que, en efecto, de conformidad con el artículo 187 del C.P.C. las pruebas deben ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el

²⁹ Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC- Bogotá 1984. Págs. 16 y 17.

³⁰ Hernán Fabio López Blanco. Procedimiento Civil. Tomo 3 Pruebas. Dupré Editores. Segunda Edición 2008. Págs. 39 y 41.

juez debe exponer, siempre y de manera razonada, el mérito que se asigne a cada una.

Para el efecto, el juez debe tener en cuenta los hechos relevantes que las partes pretenden probar teniendo en cuenta el problema jurídico a resolver. Por esa razón, el artículo 178 del C.P.C. preceptúa que “*Las pruebas deben ceñirse al asunto materia del proceso*”, es decir al “*thema probandum*” y al “*objeto*” de la prueba, entendiendo por el primero “*sólo aquello que interesa al respectivo proceso, por constituir **los hechos** sobre los cuales versa el debate...*”³¹, y por el segundo, “*lo que se puede probar en general*”³²

3.1.7.2.2. El caso concreto

3.1.7.2.2.1. Fijación del litigio

Conforme con lo alegado por las partes, le corresponde a la Sala decidir si son nulas las liquidaciones oficiales y los actos que las confirmaron, por el hecho de haber desconocido los descuentos que Crown Colombiana S.A. declaró en los denuncios de renta por los años gravables 2000, 2001 y 2002. En concreto, a la Sala le corresponde definir si los descuentos corresponden, en realidad, a un pasivo que habría contraído Crown Colombiana S.A. para con Bavaria S.A. por la compra de cierta maquinaria.

3.1.7.2.2.2. Del Thema probandum y del objeto de la prueba en el caso concreto.

³¹ Op Cit 3 Pág. 51

³² Op cit 3. Pág. 51

De las sentencias del Tribunal, objeto de apelación, se extrae que el hecho relevante a probar era si el valor de la maquinaria que la empresa Bavaria le vendió a la demandante Crown Colombiana S.A era de US\$13.000.000, pues probado tal hecho, era pertinente colegir que los US\$8.500.000 que la demandante dijo conceder a título de descuento por la venta de envases, en realidad constituían un pasivo adquirido por la compraventa de la maquinaria.

De lo expuesto por la demandante se infiere que esta cree que el valor de la maquinaria no era un hecho relevante de probar, pues, por una parte, pone de presente que ese valor era inferior, incluso, al que se pactó en el contrato de compraventa y, por otra, admite que el negocio jurídico que trabó con la empresa Bavaria S.A. se derivó de una misma relación económica y que ascendía a la suma de US\$13.000.000. Para la actora, el hecho relevante era probar que suscribió dos contratos: el de compra venta de la maquinaria por US\$4.500.000 y el de suministro de envases, de cuantía indeterminada, pero en el que se pactó un descuento por US\$8.500.000. Probada la existencia de los contratos, para la demandante no resultaba pertinente relacionar el descuento como parte del precio de la maquinaria y, por ende, del contrato de compraventa.

Habida cuenta de que la DIAN fundamentó los actos demandados en el hecho de que Crown Colombiana S.A. y Bavaria S.A. habrían pactado los descuentos para encubrir el pasivo presuntamente acordado por la compra de la maquinaria, con el ánimo de justificar el derecho al saldo a favor declarado en los denuncios de renta de los años 2000, 2001 y 2002, la Sala considera que la valoración del acervo probatorio se debe encauzar a verificar si, en efecto, se encuentra probado el pacto simulatorio y el ánimo de defraudar al fisco.

3.1.7.2.2.3. Los hechos relevantes para decidir el caso. La valoración de las pruebas hecha por las partes. La valoración probatoria de la Sala y decisión.

Para mayor comprensión del caso, se relacionarán: (a) los hechos relativos a los antecedentes del negocio jurídico y de los contratos que dieron origen a los descuentos cuestionados por la DIAN, parte demandada en este proceso, (b) las actuaciones previas a la expedición de los actos demandados y que se surtieron en el procedimiento administrativo de determinación del tributo por los tres períodos de renta y la relación de las pruebas de los hechos que la DIAN dijo haber constatado en el curso de esas actuaciones, (c) La valoración probatoria que de los hechos constatados hicieron la DIAN, el demandante (demanda y recurso de apelación) y el Tribunal, y (d) finalmente, la Sala hará la valoración probatoria de los hechos del caso y tomará la decisión acorde con esa valoración.

a. Hechos relativos a los antecedentes del negocio jurídico y de los contratos que dieron origen a los descuentos cuestionados por la DIAN

Para el análisis del caso, la Sala parte de la siguiente relación de hechos organizados cronológicamente que dan cuenta de los antecedentes del negocio jurídico y de los contratos que originaron los descuentos cuestionados por la DIAN:

- **El 10 de noviembre de 1998** se reunieron los miembros de la Junta Directiva de la sociedad demandante Crown Colombiana S.A., conforme consta en el Acta No. 17 del 6 de octubre de 1998³³.

Consta en esa acta que por petición de uno de los asistentes a la junta, el señor Jorge García, entonces representante legal de Crown Colombiana S.A., comentó:

- *"(...) que la negociación con Bavaria en este momento se encuentra en manos del doctor Carlos Ardila Lulle."*
- Que *"Bavaria ha estimado el valor de su **fábrica de Envases de Aluminio** en 16 millones de dólares, de los cuales siete (7) corresponderían a su participación en Crown Colombiana S.A. y los ocho (8) restantes (bajaron un millón), a ser pagaderos cinco (5) en efectivo y tres (3) en descuentos sobre los primeros 500 millones de latas despachadas..."*
- Que *"El doctor Ardila presentará una contra-propuesta para tratar de obtener una rebaja adicional **o en su defecto, que los pagos se hagan 4 en efectivo y 4 en descuentos.**"* (negrilla fuera de texto)

- Crown Colombiana S.A. se comprometió a asumir el costo de conversión de las líneas de llenado de Bogotá y Barranquilla, como parte de la negociación entre esta empresa y Bavaria S.A., conforme consta en el Acta No. 18 del 14 de diciembre de 1998³⁴

³³ Expediente 16884:Folios 1670 y 1671
Expediente 17449: folio 302

Expediente 17098: folio 1670-1671

³⁴ Expediente 16884: Folios 1418 a 1421

Expediente 17449: folio 275 a 278

- Conforme consta en el Acta No. 19 del 4 de febrero de 1999³⁵, la situación financiera de Crown Colombiana S.A. no era la mejor. Ese hecho incentivó el negocio pretendido con BAVARIA para solucionar la problemática financiera y de ventas.

Consta también en el acta que la negociación con Bavaria se haría en los siguientes términos:

- Bavaria quedaría con una participación accionaria del 33% y se comprometería a entregar a Crown la maquinaria de Colenvases.
- Adicionalmente, Crown Colombiana S.A. se comprometería a pagar a BAVARIA S.A. la suma de 8 millones de dólares en las siguientes condiciones: 2 millones a la firma del documento, 2.5 millones cuando se entregue la maquinaria y los otros 3.5 millones “*en descuentos con los primeros 500 millones de envases.*” (negrilla fuera de texto)

- Conforme consta en el Acta No. 21 de abril 19 de 1999³⁶, la Junta Directiva de Crown Colombiana S.A. autorizó al Gerente General de

Expediente 17098: folio 1418-1421

³⁵ Expediente 16884: Folios 1416 a 1418

Expediente 17449: folio 273 a 275

Expediente 17098: folio 1416-1418

³⁶ Expediente 16884: Folio 1616

Expediente 17449: folio 267

Expediente 17098: folio 1616

esa empresa para firmar el contrato con BAVARIA S.A., por la compra de la maquinaria y por el suministro de envases por un periodo de diez años. El valor del contrato sería de US\$13.500.000 de los cuales US\$4.500.000 corresponden al precio de la maquinaria y los nueve millones de dólares restantes “*corresponden al valor del mercado.*”

- **El 21 de abril de 2009**, las partes suscribieron el contrato de compraventa de equipos³⁷ y promesa de suministro³⁸. Este contrato consta de 14 cláusulas.

La cláusula primera regula el objeto del contrato, en los siguientes términos:

“PRIMERA.- OBJETO: EL VENDEDOR se obliga a transferir a EL COMPRADOR, a título de venta, el derecho de dominio que tiene y ejerce sobre la maquinaria y equipos para fabricar envases de aluminio y tapas para envases de aluminio de la CERVECERÍA DE BOGOTÁ - FÁBRICA DE ENVASES DE ALUMINIO, relacionados e identificados en el Anexo N° 1, el cual hace parte integrante de este contrato.

³⁷ Expediente 16884: Folios 1940 y 1947

Expediente 17449: folios 287 a 294 c.a.a 4/2

Expediente 17098: folios 823 a 830.

³⁸ Expediente 16884: Folios 1932 y 2030

Expediente 17449: folios 322 a 343 c.a.a 4/2

Expediente 17098: folios 831 a 840.

Adicionalmente, las partes prometen celebrar un contrato de suministro, mediante el cual CROWN se obliga a suministrar a BAVARIA y sus sociedades subordinadas, el cien por ciento (100%) de sus requerimientos en Colombia de envases de aluminio con sus respectivas tapas abre-fácil; y BAVARIA se obliga a comprar en forma exclusiva a CROWN estos elementos, durante un periodo de diez (10) años contados a partir de la firma del contrato de suministro."

La cláusula segunda está referida al precio y forma de pago de la maquinaria. Dice la cláusula.

SEGUNDA. PRECIO Y FORMA DE PAGO: *El precio total de la maquinaria y equipos para fabricar envases y tapas de aluminio objeto de la venta es la suma de CUATRO MILLONES QUINIENTOS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$4.500.000), el cual será cancelado a EL VENDEDOR por EL COMPRADOR en moneda nacional, liquidada a la tasa representativa del mercado en la fecha de pago, y en la siguiente forma:*

2.1. DOS MILLONES DE DÓLARES (US\$2.000.000) cuando se suscriba el contrato de suministro.

*2.2. Y el resto, o sea, la suma de DOS MILLONES QUINIENTOS MIL DÓLARES (US\$2.500.000) cuando sean entregados a CROWN la maquinaria y equipos para fabricar envases y tapas de aluminio ubicados en la CERVECERÍA DE BOGOTA (sic) – FABRICA (sic) ENVASES DE ALUMINIO, los cuales se encuentran relacionados e identificados en el Anexo Nro. 1. **Sobre esta suma se pagarán***

intereses a la tasa de LIBOR+2, a partir de la firma del contrato de suministro y hasta que se realice el pago.

Para documentar esta obligación, EL COMPRADOR suscribirá sendos documentos en blanco para ser convertidos en pagarés y las respectivas cartas de instrucciones, que tendrán vigencia mientras se verifican los pagos acordados en este numeral.

La cláusula tercera estipula el plazo para suscribir el contrato de suministro:

“TERCERA. PLAZO DE LA PROMESA DE CONTRATO DE SUMINISTRO. *La promesa de contrato de suministro se cumplirá el día trece (13) de mayo de mil novecientos noventa y nueve (1999), a las quince (15) horas, en las oficinas donde funciona la Dirección de Bavaria S.A., ubicadas en Santafé de Bogotá D.C., Calle 94 No. 7ª-47 piso 5º, mediante la firma del respectivo contrato de suministro por los representantes legales de BAVARIA y CROWN. (...)*”

Adicionalmente, dada la vinculación de los dos contratos, las cláusulas quinta y sexta del contrato estipulan la obligación de la demandante y de la empresa Bavaria S.A. de suscribir el contrato de suministro, así:

“QUINTA.- OBLIGACIONES DE EL VENDEDOR. *Además de las establecidas en la Ley o en otras Cláusulas del presente contrato, son obligaciones de EL VENDEDOR: (...)*

5.8. Suscribir, junto con EL COMPRADOR el contrato de Suministro a que se refiere este contrato.

SEXTA.- OBLIGACIONES DE EL COMPRADOR: Además de las contenidas en la Ley y en otras Cláusulas del presente contrato, son obligaciones de EL COMPRADOR: (...)

6.4. Suscribir, junto con EL VENDEDOR, el contrato de Suministro a que se refiere este contrato.

La cláusula séptima, a su vez, anticipa las estipulaciones del contrato de suministro, y la décima primera, establece que, en su **integridad**, el contrato y los anexos del mismo constituyen “*la totalidad del acuerdo entre las partes*”. De ahí que, en la cláusula décima cuarta, se haya previsto que “*(...) Todas las declaraciones, obligaciones y derechos emanados del presente contrato, subsistirán y se harán extensivos al contrato de suministro que se celebre en cumplimiento del mismo, en forma automática y sin necesidad de documento adicional alguno. (...)*”

- Consta en el Acta 3819 del 29 de abril de 1999 de la Junta Directiva de Bavaria S.A.³⁹ que esa junta aprobó la celebración del contrato de venta de los equipos de la antigua Colenvases a Crown Colombiana y de promesa de suministro.

³⁹ Expediente 16884: Folios 1948 a 1953
Expediente 17098: folios 1069 a 1070
Expediente 17449. Folios 304 a 309

- **El 30 de abril de 1999**, Bavaria expidió la factura de venta No. 43623 de la venta de máquinas y equipos para línea de fabricación de latas y tapas por US\$4.500.000 o \$7.219.980.000⁴⁰.
- **El 13 de mayo de 1999** se suscribe el contrato de suministro, que consta de un capítulo de antecedentes en el que se reseña que el 21 de abril de 1999 las partes celebraron un contrato de compraventa de la maquinaria y equipos para fabricar envases de aluminio y tapas.

El inciso segundo de la cláusula primera de este acápite textualmente precisa que

“El mencionado contrato de compraventa se adjunta como Anexo # 1 y hace parte integrante del presente contrato”

Posteriormente, el contrato consagra 19 cláusulas. Se destacan las referidas al objeto y al descuento especial que, al tenor, estipulan:

*“PRIMERA. OBJETO: EL PROVEEDOR⁴¹ se obliga a **suministrar** periódicamente a LOS CONSUMIDORES⁴², el 100% de sus requerimientos en Colombia de envases de aluminio y sus respectivas tapas abre-fácil, (...). LOS CONSUMIDORES, por*

⁴⁰ Expediente 16884: Folios 1282

Expediente 17449: folios 271 c.a.a 4/2

Expediente 17098: folios 1031.

⁴¹ Se refiere a CROWN COLOMBIANA S.A.

⁴² Se refiere a BAVARIA y sus empresas afiliadas.

conducto de EL CONSUMIDOR, **comprarán en forma exclusiva** a EL PROVEEDOR la totalidad de estos requerimientos. (...)

QUINTA. DESCUENTO ESPECIAL: CROWN concederá a BAVARIA un descuento especial sobre los primeros mil seiscientos millones (1.600.000.000) de envases de aluminio producidos y facturados por CROWN durante un período de diez (10) años contados a partir de la primera facturación. El mencionado descuento especial será de CINCO CON TREINTA Y UNO VEINTICINCO DÓLARES (US\$ 5,3125) por millar, sobre los precios vigentes, para los primeros mil seiscientos millones (1.600.000.000) de envases producidos y facturados por CROWN, sin que la totalidad de estos descuentos exceda la suma de OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL DÓLARES (US\$8.500.000).

*Si transcurridos diez (10) años no se han producido y facturado mil seiscientos millones (...) de envases, y el contrato de suministro se prorroga, CROWN seguirá reconociendo a BAVARIA el descuento a que se refiere el párrafo anterior **y los intereses contemplados en el siguiente**, hasta completar los mil seiscientos millones (...) de envases producidos y facturados.*

Sobre los descuentos pendientes EL PROVEEDOR otorgará a LOS CONSUMIDORES un descuento adicional en la forma y términos que aparecen detallados en el Anexo # 3. (...)"

En concordancia con el contrato de compraventa, este contrato también estipula que, en su **integridad**, “*El presente Contrato y sus anexos constituyen la totalidad del acuerdo entre las partes (...)*”

- Conforme consta en el Acta No. 22 del 14 de mayo de 1999⁴³, el Gerente General de Crown Colombiana S.A. informó a la Junta Directiva sobre la firma del contrato con Bavaria. Entre otros aspectos, en el acta se precisa lo siguiente:

“La firma del contrato se hizo por un valor de US\$4.500.000 millones de dólares, que aparece como el pago de la maquinaria, y US\$8.5 millones de dólares a ser pagados en un periodo de seis años como descuento a pie de factura de la compra de 1,600 millones de envases. Sobre este dinero se pagará un interés del libor más dos y medio puntos.”

- b. Las actuaciones previas a la expedición de los actos demandados y que se surtieron en los procedimientos administrativos de formulación de las liquidaciones oficiales por el impuesto de renta de los años 2000, 2001 y 2002 y la relación de las pruebas de los hechos que la DIAN dijo haber constatado en el curso de esas actuaciones.**

⁴³ Expediente 16884: Folios 1617 y 1618
Expediente 17449: folio 268 a 269

Expediente 17098: folio 1617 -1618

- Mediante autos 310632003000054 del 5 de febrero de 2003 (renta 2000), 310632003000220 del 24 de febrero de 2003 (Renta 2001) y 3106320030001428 del 8 de septiembre de 2003, la DIAN abrió la investigación en contra de la empresa Crown Colombiana S.A., en desarrollo del programa post devoluciones de saldos a favor.

- Luego del desarrollo de la investigación de los 3 períodos de renta, la DIAN levantó el informe final de visita de cada proceso cuyas conclusiones se pueden consultar en los folios 2103 a 2118 (renta 2000), 1269 a 1278 (renta 2001) y 755 a 766 (renta 2002), que por su extensión no se transcriben. Sin embargo, se deja la constancia de que la DIAN valoró las siguientes pruebas, que consideró relevantes para decidir la controversia suscitada para los 3 denuncios de renta:
 - Cuadro explicativo presentado por Crown Colombiana S.A. en el que se discrimina el valor de los intereses y abonos a capital causados y contabilizados a favor de las Sociedades Bavaria S.A. y Cervecería Leona S.A. durante los años gravables 2000, 2001 y 2002.⁴⁴

 - La contabilidad de la parte actora. Concretamente, la DIAN analizó las siguientes cuentas:

⁴⁴ Expediente 16884: Folios 1484 a 1492; 1619 a 1625
Expediente 17449: folios 393 a 398 c 4

Expediente 17098: folios 1227 a 1232

- Cuentas 133095 “Anticipos y Avances Otros Intangibles”⁴⁵, para evidenciar el registro del contrato de compraventa y de promesa de suministro
- Cuenta 162595 “Activos, Intangibles Derechos Otros” y comprobante No. 40 00234, por valor de \$4.380.358.704⁴⁶, para evidenciar los movimientos referidos al contrato de compraventa y de promesa de suministro
- Cuenta 4120641 “Ingresos operacionales. Industria Manufacturera. Elaboración de Otros productos de Metal. Otros”⁴⁷, para evidenciar el registro de los descuentos que durante los años gravables 2000, 2001 y 2002, la demandante pagó en cumplimiento del contrato de suministro, por concepto de intereses y abono a capital, causados y contabilizados a favor de las Sociedades Bavaria S.A. y Cervecería Leona S.A.
- Notas a los Estados Financieros de los años gravables 2000, 2001 y 2002.⁴⁸

⁴⁵ Expediente 16884: Folios 1007 y 2080
Expediente 17449: folio 670

Expediente 17098: folio 970

⁴⁶ Expediente 16884: folios 1006, 1013 a 1015
Expediente 17449: folio 609

Expediente 17098: folio 968

⁴⁷ Expediente 16884: Folios 1619 a 1625
Expediente 17449: folio 114

Expediente 17098: folio 112

⁴⁸ Expediente 16884: Folios 330 a 346

Expediente 17449: folio 240 a 263

- Acta de Inspección contable del 18 de septiembre de 2003.⁴⁹
- Libro de Actas de la Junta Directiva de Crown. De las actas, la DIAN destacó las siguientes:
 - Acta No. 17 de octubre 6 de 1998
 - Acta No. 18 de diciembre 14 de 1998
 - Acta No. 19 de febrero 4 de 1999
 - Acta No. 21 de abril 19 de 1999
 - Acta No. 22 del 14 de mayo de 1999
 - Acta 09 del 30 de marzo de 2001

c. La valoración probatoria que de los hechos constatados hicieron la DIAN, el demandante y el Tribunal

• Valoración probatoria de la DIAN

En los actos administrativos demandados, la DIAN analizó las pruebas enlistadas anteriormente y concluyó que los montos que la sociedad demandante calculó a pie de factura no correspondían al concepto de “*descuento comercial*”. Para la DIAN, del análisis probatorio se desprende claramente que tales montos corresponden al pago del pasivo contraído por la parte actora y que pagaba en períodos mensuales a las tasas de interés convenidas.

Expediente 17098: folio 850 a 871

⁴⁹ Expediente 16884: 1791 a 1797

Expediente 17098: folio 612 a 614

Para arribar a la citada conclusión, la DIAN valoró el contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro, el contrato de suministro, el registro contable de esos contratos, el acta de inspección contable y el cuadro explicativo que discrimina la forma de liquidación de los intereses que, a título de descuento, pagaba la demandante a favor de Bavaria S.A.

De la valoración de esas pruebas, la DIAN destacó tres aspectos relevantes:

El primero, que la parte actora registró contablemente el contrato de compraventa, pero no registró el contrato de suministro.

El segundo, que de los US\$4.500.000 que la sociedad actora y Bavaria S.A. acordaron como valor del contrato de compraventa de la maquinaria, la demandante, en el año 1999, registró, inicialmente, el valor total en la cuenta del activo (Cuenta Puc 133095 Activo-deudores-anticipos y avances-otros). Posteriormente, el 31 de diciembre de 1999, ese valor, disminuido en US\$250.000⁵⁰, lo trasladó a la cuenta de Activos Intangibles 162595. Explicó, así el movimiento contable:

“En la cuenta “anticipo y avances” se registró inicialmente el contrato, así:

Anticipo según contrato	\$3.263.900.000
-------------------------	-----------------

⁵⁰ Este valor corresponde al avalúo de la maquinaria, según Crown

Intereses sobre la deuda	214.989.254
Imp. De reparación Cervecería Aguila	846.391.137
Sanción corrección timbre Bavaria	55.078.313
Total	4.380.358.704

Según movimientos de la cuenta 162595, Activos Intangibles derechos otros, a 31 de diciembre de 1999, se registró:

Traslado de la cuenta 133095	\$ 4.380.358.704
Saldo según contrato	\$ 4.684.425.000
Total maquinaria	\$ 9.064.783.704
Menos: traslado a cuenta 189595 valor máquina (524.665.600)	
Total cuenta 162595 diciembre 31 de 1999	\$ 8.540.128.104

En el año 2002, los movimientos de la Cuenta 162595 “Activos Intangibles derechos otros” fueron:

CONCEPTO	VALOR EN PESOS
Saldo a Diciembre 31 de 1999	<u>\$ 8.540.128.104</u> ⁵¹
Transporte de la maquinaria año 2000	23.774.400

⁵¹ Los \$8.540.128.104 corresponden a \$4.380.358.704 que la sociedad demandante trasladó de la cuenta 133095; más \$4.684.425.000 que corresponden al saldo según contrato; menos \$524.644.600 que corresponden al valor del avalúo de la maquinaria y que fue trasladado a la cuenta 189595

Ajustes por inflación año 2000, 2001 y 2002 (sic)	2.219.350.145
Importaciones por reparación en Cervecería Águila	61.381.200
Intereses sobre la deuda	118.183.800
Saldo a diciembre 31 de 2002	10.962.817.649

El tercero, que los descuentos, que para los años 2000, 2001 y 2002 la demandante discriminó como valor total de intereses y descuentos causados y contabilizados a favor de las sociedades BAVARIA S.A. y CERVECERÍA LEONA S.A. durante tales años gravables, fueron registrados como un menor valor de la cuenta PUC 4120641.

Posteriormente, la DIAN valoró las notas a los estados financieros de la parte actora de los años gravables 2000 y 2001 y las Actas de la junta Directiva de la demandante, para evidenciar la intención del negocio.

Conforme con esas pruebas, la DIAN concluyó que el negocio consistió en la compra de una maquinaria y el suministro de envases por un periodo de 10 años. Que ese negocio se estimó en US\$13.000.000 que se pagarían así: US\$4.5 millones en virtud del contrato de compraventa y US\$8.5 millones, en virtud del contrato de suministro, pagaderos en un período de 10 años como descuento a pie de factura por la compra de 1.600.000.000 de envases. Que, además, sobre los US\$8.5 millones se pagarían intereses.

Estas pruebas las valoró con los contratos anteriormente analizados, concretamente, con la cláusula segunda del contrato de compraventa y la cláusula quinta y anexo 3 del contrato de suministro; con la factura de venta 43623 de abril 30 de 1999 y el documento en el que se discriminó la liquidación de los intereses. Evidenció, con extrañeza, que en el negocio jurídico se hubiera acordado la liquidación de intereses a título de descuento, porque, conforme lo analizó, los intereses se pactan en virtud de una obligación o fuente principal que los genera como contraprestación distinta al crédito otorgado al deudor. En cambio, el descuento a pie de factura no depende de ninguna circunstancia o hecho específico.

En consecuencia, para la DIAN las pruebas eran evidencia clara de que la parte actora y Bavaria hicieron un cruce de cuentas, pues el denominado descuento se abonaba a los US\$8.5 millones, a título de capital de la deuda por el negocio jurídico, y a los intereses pactados en el mismo negocio.

Por lo anterior, en virtud del principio de la unidad de la prueba y conforme con el numeral 5 del artículo 125 del Decreto 2649 de 1993, la DIAN concluyó que la demandante había adquirido un pasivo con la Empresa Bavaria S.A. y que, por ende, debía ser desconocido como descuento.

- **La valoración de las pruebas de la parte actora**

Con fundamento en las mismas pruebas, la parte actora concluyó que si bien el negocio jurídico que entabló con Bavaria S.A. ascendió a US\$13

millones, eso no significaba que hubiera adquirido la maquinaria por ese valor. Insistió en que los contratos suscritos eran claros en establecer el objeto y la cuantía de las obligaciones adquiridas y que, precisamente por eso, en el contrato de suministro se pactó un descuento, más no la compra de un derecho por US\$8.5 millones. Que, en esa medida, habría que atenerse a las cláusulas del contrato de suministro. Además, porque la DIAN habría analizado la contabilidad de Bavaria S.A. y habría advertido que esa empresa no registró ninguna cuenta por cobrar ni ningún ingreso por la supuesta venta efectuada a CROWN. Que eso demostraba que el contrato de suministro era válido y que, por tanto, no podía argumentarse que se hizo una venta por US\$13 millones de dólares. Para la demandante, los dos contratos, tanto el de compraventa como el de suministro, surgieron como consecuencia de la misma relación económica, pero contienen obligaciones contractuales independientes y diferentes. De ahí que, argumentó, el incumplimiento del contrato de suministro, nunca implicaría el incumplimiento del contrato de compraventa.

- **La valoración de las pruebas del Tribunal**

El Tribunal, con fundamento en las mismas pruebas, expuso las siguientes conclusiones:

- Que el precio de la maquinaria era de US\$13.000.000, suma que se pagaría, parte en efectivo y parte en descuentos.

- Que el representante legal de la demandante desconoció las instrucciones del máximo órgano directivo.
 - Que no era pertinente atenerse a la validez de los contratos, sino que se debía examinar la verdadera voluntad del negocio jurídico.
 - Que, en el caso concreto, se evidenció la intención oculta del negocio jurídico.
 - Que de los descuentos efectivos o a pie de factura no se puede esperar una contraprestación por parte de quien se beneficia de los mismos.
- **La discrepancia de la parte actora en el recurso de apelación.**

Para la demandante, la valoración de la prueba que hizo el Tribunal es incorrecta.

Respecto de la supuesta extralimitación de facultades del representante legal de Crown Colombiana S.A., dijo que el Tribunal no valoró las actas 21 y 22. La primera, en cuanto dio cuenta de las facultades asignadas al representante legal de la empresa de suscribir los dos contratos, y, la segunda, en cuanto dio cuenta del informe que rindió el representante legal ante la Junta Directiva.

En cuanto a la cuantía del negocio jurídico, insistió en que fue la misma Junta Directiva de Crown Colombiana S.A. la que dispuso que la maquinaria y equipo se adquiriera por US\$4.500.000 y que fue la misma

Junta la que afirmó que los US\$9.000.000 restantes correspondían al valor del mercado.

Llamó la atención en la omisión de la valoración del acta No. 3819 de la Junta Directiva de Bavaria S.A., que se celebró el 29 de abril de 1999 e insistió en que Bavaria S.A. reflejó en su contabilidad los efectos de los dos contratos suscritos.

Sobre el negocio jurídico, discrepó de la supuesta apariencia que, según dijo, el Tribunal evidenció y, por eso, teorizó sobre lo que es la simulación contractual y fiscal.

Por último, dijo que si el denominado descuento se hubiera llevado como gasto en el denuncia rentístico, habría tenido el mismo efecto que llevando el mismo rubro como descuento. Que, por tanto, el efecto práctico era neutro y que, por eso, debería reconocerse.

d. La valoración probatoria de la Sala. Decisión.

Valoradas las pruebas aportadas al proceso, la Sala saca las siguientes conclusiones:

Partiendo del presupuesto de que para que haya simulación es necesario que las partes finjan un convenio que en realidad no existe o que exterioricen un convenio cuyo contenido o sujetos son fingidos, la Sala

considera que Crown Colombiana S.A y Bavaria S.A. no simularon el negocio jurídico. Los contratos de venta de la maquinaria y de promesa de suministro y de suministro de envases reflejan una sola realidad. No se advierte ninguna dicotomía en el negocio jurídico exteriorizado y lo querido por las partes contratantes.

En efecto, las Actas de la Junta Directiva de Crown Colombiana S.A., que dan cuenta de la etapa de negociación, son testimonio de que entre la demandante y la empresa Bavaria S.A. había una puja para ajustar un negocio en torno a la fábrica de envases de aluminio y a la venta de los envases. Las pruebas no ofrecen la menor duda de que como estrategia jurídica y económica se pensó desde el inicio en una forma de negociación en la que Crown Colombiana S.A. asumiera un pago en efectivo por la compra de la fábrica, y de otra parte, que concediera a Bavaria S.A. ciertos descuentos por la venta al por mayor de los envases que produciría Crown.

Crown Colombiana S.A. no contrajo un pasivo, entendido como "la **representación** financiera de una obligación presente del ente económico, derivada de eventos pasados, en virtud de la cual se reconoce que en el futuro se deberá transferir recursos o proveer servicios a otros entes"⁵².

Efectivamente, no hay prueba en el proceso que permita inferir que Crown Colombiana S.A. se haya comprometido o que haya transferido recursos o provisto servicios a Bavaria.

Por el contrario, en los antecedentes administrativos consta que Crown aportó como prueba una muestra de las facturas de venta⁵³ que

⁵² Artículo 36 del Decreto 2649 de 1993.

⁵³ Folios 412 a 426 del c.a.a. expediente 16884.

expidió por la venta de los envases. Estas pruebas reportan el descuento otorgado a pie de factura, por tanto, son indicativas de la ejecución del negocio en los términos en que fue acordado.

La compraventa y el suministro son formas jurídicas absolutamente permitidas por la legislación comercial. Y los descuentos constituyen, así mismo, prácticas permitidas y acostumbradas en el ámbito de los negocios.

Desde el punto de vista subjetivista, se aprecia que Crown Colombiana S.A. y Bavaria S.A. siempre tuvieron un interés serio y legítimo en la consecución del negocio jurídico materializado en los dos contratos.

En efecto, es un hecho no controvertido que Crown Colombiana S.A. pasaba por una situación financiera difícil. Por lo tanto, la oportunidad de negociar con BAVARIA constituye un interés legítimo de Crown pues está bien visto y consulta cualquier práctica empresarial procurar solucionar esa problemática financiera y de ventas.

De otra parte, no existe prueba en el expediente que permita inferir que el negocio jurídico se hizo con *animus nocendi*, esto es, con el ánimo de causar un perjuicio a terceros o al erario. Por el contrario, está demostrado que el negocio se hizo con fines económicos totalmente admisibles en el desarrollo normal o común de este tipo de operaciones. Y no existe prueba de que las partes contratantes hayan ejercido el derecho a negociar en las condiciones en que lo hicieron mediante la ejecución de acciones culposas o dolosas.

De hecho, la DIAN no controvirtió la realidad del negocio jurídico que se materializó, para el caso de Crown Colombiana S.A. en la adquisición de

la maquinaria y en la venta de los envases. La compra de la maquinaria reportó un costo para la parte actora, como el que asumiría cualquier contribuyente en las mismas condiciones. Así mismo, la venta de los envases, reportó un ingreso gravable para la demandante.

Desde la posición objetivista tampoco se aprecia que las partes hayan abusado del derecho de planificar el negocio en las condiciones en que lo hicieron, y concretamente, del derecho de pactar los descuentos, pues no existe ni siquiera un indicio de que Crown Colombiana S.A. y Bavaria S.A. hayan actuado de manera contraria a la función económico-social inherente al derecho de hacer uso las formas jurídicas previstas en la legislación mercantil y civil.

En la sentencia apelada se cuestionó que en la puja del negocio se haya considerado en la posibilidad de que Bavaria quedara con una participación accionaria de Crown por la incidencia que tendría en el negocio la vinculación calculada. Sin embargo, no existe prueba de que esa opción de vinculación jurídica entre las partes contratantes se hubiera concretado. Y, en todo caso, esa alternativa de solución tampoco tenía visos de ilegitimidad.

Finalmente, es un hecho no discutido que se concretó la alternativa de que Crown Colombiana S.A. firmara dos contratos con BAVARIA S.A., el primero por la compra de maquinaria y promesa de suministro de envases, y el segundo, el contrato de suministro como tal. Los contratos, se reitera, fueron exteriorizados tal como se concibieron, esto es, fijando un precio por la maquinaria y fijando un precio por el suministro de los envases. Independientemente del valor real la maquinaria, lo cierto es que los contratantes fijaron el precio del negocio de la venta y el precio del negocio del suministro.

Los dos contratos representan la forma en que se exteriorizó el negocio jurídico. Y, en ese sentido, como negocio jurídico integral, el objeto⁵⁴ se centró en dos intereses claramente establecidos por las partes: el interés de la empresa Bavaria S.A. de vender la fábrica de envases de aluminio al valor ofertado y el interés de la demandante de adquirir el derecho de suministrar de manera exclusiva los bienes por esta producidos a la Empresa Bavaria S.A. y sus afiliadas. La conjugación de estos dos intereses permitió celebrar un negocio jurídico conmutativo o, cuando menos, en condiciones mínimas de mutuo provecho económico.

Por eso, el beneficio económico de la negociación para la Empresa Bavaria S.A., osciló entre los US\$16 y US\$13 millones de dólares, cuantía dentro de la que siempre se consideró el descuento, pero no a título de pasivo o como mecanismo idóneo de pago de la fábrica de envases de aluminio. Se concibió como lo que es: un descuento por la compra al por mayor de los envases que le vendería Crown Colombiana S.A., y, por eso, se pactó en el contrato de suministro.

Para la empresa demandante, el beneficio económico del negocio se traducía en el salvamento que implicaba obtener la exclusividad en el suministro de bienes a la empresa Bavaria S.A. y sus afiliadas, por un plazo que, así mismo, dependía de la cantidad de envases a suministrar de manera exclusiva y que osciló entre 500 y 1.600 millones de envases.

⁵⁴ Señala Betti que junto a la capacidad y la legitimación del negocio jurídico, constituye también un presupuesto de validez del negocio la idoneidad del objeto, entendida como la aptitud de los intereses sobre los que el negocio vierte para recibir el orden o reglamentación práctica que aquél se propone. Dice el autor que es preferible hablar de intereses más que de bienes, "porque también cuando objeto del negocio sean cosas (bienes materiales) éstas no son consideradas por sí, abstractamente, sino siempre referidas a los sujetos, y vienen estimadas atendiendo a su aptitud para satisfacer necesidades de la vida en relación"

En esa medida, para la Sala, la suscripción de los dos contratos se justifica de manera objetiva por los intereses jurídicos que perseguían las partes.

El descuento no se pactó como un pasivo, ni tiene, se reitera, la naturaleza de tal. Se pactó como lo que es, un incentivo para obtener el derecho de exclusividad por la compra o suministro de los envases.

La DIAN infirió, del cuadro explicativo que aportó Crown Colombiana S.A. que en ese documento discriminó el valor de los intereses y abonos a capital causados y contabilizados a favor de las Sociedades Bavaria S.A. y Cervecería Leona S.A. durante los años gravables 2000, 2001 y 2002.⁵⁵

Valorada esa prueba en sana crítica, con el contenido del contrato de suministro, la Sala considera que ese cuadro no representa las condiciones del pago de un pasivo, como lo valoró la DIAN. Ese cuadro simplemente referencia la forma en que se calcularon los descuentos. Fíjese que, para el efecto, no se tomó un interés corriente o un interés legal, que es el que normalmente se pacta para tasar el precio del dinero prestado.⁵⁶ Las partes

⁵⁵ Expediente 16884: Folios 1484 a 1492; 1619 a 1625
Expediente 17449: folios 393 a 398 c 4

Expediente 17098: folios 1227 a 1232

⁵⁶ El **Interés** es el rendimiento que se paga a los que prestan dinero. Paul A. Samuelson. William D. Nordhaus. Economía. Mc Graw Hill. Decimotava edición.

Guillermo Ospina Fernández. Régimen General de las Obligaciones. Octava Edición. Temis. Bogotá 2008. Páginas 280 a 293. "El dinero... es también en sí mismo un bien patrimonial susceptible de constituir objeto de transacciones comerciales, ya a cambio de otros bienes, ya al facilitárselo alguien a otro para obtener como contraprestación el pago de un rédito o interés. Teniendo en cuenta la preindicada naturaleza del dinero, su función en el intercambio comercial y la facilidad de su inversión, el legislador reconoce, en general, su rentabilidad o aptitud para producir intereses que sí constituyen los frutos civiles del dinero (art. 717)..."

contratantes tuvieron en cuenta, en el contrato de suministro, la tasa libor⁵⁷ que es una tasa de referencia que se pactó con el simple y justificable propósito de mantener el valor en dólares de los descuentos unitarios que no se pactaron como porcentuales sino en cifras absolutas. Para un contrato a diez años es natural que se tomen previsiones sobre la actualización de cifras, y más bien, su ausencia si habría tachado de dudoso el contrato.

De manera que está probado que los descuentos pactados se concibieron como descuentos a pie de factura.

Para efectos tributarios, los descuentos a pie de factura tienen una connotación relevante, pues, estos descuentos no forman parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas ni del impuesto sobre la renta. En el primer caso, porque así lo prevé expresamente el artículo 454 E.T, y, en el segundo, porque, por regla general, contablemente, los descuentos a pie de factura no se registran como ingreso para el que los concede.

La Sala⁵⁸ ha dicho que los descuentos en general se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios⁵⁹, y pueden ser (i) comerciales o a “pie de factura”, o (ii) financieros o condicionados.

⁵⁷ La Libor (London Interbank Offered Rate) es una tasa de interés determinada por las tasas que los bancos, que participan en el mercado de Londres, se ofrecen entre ellos para depósitos a corto plazo. La Libor se utiliza para determinar el precio de instrumentos financieros como por ejemplo derivados, y futuros. Debido a la importancia que tiene Londres para el mercado financiero, la Libor es una tasa de interés usada por algunas de las grandes instituciones financieras del mundo. Para obtener información adicional vea la página de la [ICE Benchmark Administration Limited \(IBA\)](http://www.banrep.gov.co/es/libor). <http://www.banrep.gov.co/es/libor>

⁵⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil trece (2013). Radicación: 73001 23 31 000 2010 00069 01 [19314]. Actor: TELEFÓNICA MÓVILES COLOMBIA S.A. (NIT. 830.037.330-7). Demandada

⁵⁹ DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA DE LA LENGUA. La Real Academia de la Lengua define “DESCUENTO” así: “[...] 3. m. Rebaja, compensación de una parte de la deuda”. “REBAJA”: “[...] 2. f. Disminución, reducción o descuento, especialmente de los precios”.

Los *descuentos comerciales* o a “*pie de factura*” se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros⁶⁰ y no implican erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras para el adquirente⁶¹.

Los descuentos “*a pie de factura*” usualmente se restan del precio de venta y, por tal razón, no se ven reflejados en la contabilidad. Sin embargo, es factible que el ente económico opte por contabilizar el descuento con fines de control, pues no existe norma que prohíba tal proceder, dado que el registro contable refleja su realidad económica.

En efecto, al expedir la factura, se registran tanto el valor de venta como el descuento en la cuenta del estado de resultados 4 “*ingresos*”, el primero en el crédito⁶² y el segundo en el débito⁶³. Con lo anterior, se logra un efecto neutro, pues aunque el valor total de la venta se registra como

⁶⁰ LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

⁶¹ Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶² Por la actividad económica que desarrolla, los ingresos de la actora se registran en la cuenta 4145 – “*transporte, almacenamiento y comunicaciones*”. En el Plan Único de Cuentas para Comerciantes que trae el Decreto 2650 de 1993, esta cuenta tiene la siguiente descripción: “*Registra el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico en las actividades relacionadas con el transporte de pasajeros y de carga, servicio de correo, telecomunicaciones y actividades de agencias de viajes, entre otros, percibidos durante el ejercicio*”. La dinámica de la cuenta es la siguiente: “**Créditos.** a) *Por el valor de los ingresos por prestación del servicio de transporte de pasajeros y de carga; b) Por el valor de los ingresos obtenidos en las actividades complementarias como manipulación de carga, almacenamiento, depósito y agencias de viajes; c) Por el valor de los ingresos en actividades postales y de correo; d) Por el valor de los ingresos en la prestación del servicio de telecomunicaciones. Débitos.* a) *Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio*”.

⁶³ De acuerdo con el Plan Único de Cuentas para Comerciantes (Decreto 2650 de 1993, publicado en el Diario Oficial 41156 año CXXIX de 29 de diciembre de 1993), las devoluciones, rebajas y descuentos comerciales asociados a los ingresos operacionales se registran en la **cuenta 4175 – “DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTAS (DB)”**. La descripción de la cuenta es la siguiente: “*Registra el valor de las devoluciones, rebajas y descuentos originados en ventas realizadas por el ente económico*”. Y, la dinámica es la siguiente: “**Débitos.** a) *Por el valor de las devoluciones, rebajas y descuentos*”.[...] **Créditos.** a) *Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio*”.

ingreso, al descuento se le da el tratamiento de un menor ingreso, **y así se llega al valor neto de venta en el mismo momento en que se realiza la operación.**

Los *descuentos financieros o condicionados*, por su parte, dependen de un hecho futuro o condición, que puede que ocurra o no. Estos descuentos normalmente se conceden al cliente que paga la deuda antes de que venza el plazo acordado⁶⁴.

En los *descuentos condicionados*, el valor total de la factura se contabiliza en el ingreso de quien concede el descuento, al momento en que ésta se expide. Y, cuando se cumple la condición, se registra el descuento como un gasto financiero en la cuenta 530535 – *“descuentos comerciales condicionados”*⁶⁵. Lo anterior concuerda con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, conforme con el cual *“Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos”*.

La esencia o realidad económica de los descuentos es que **representan un menor valor del precio de venta**, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados. En consecuencia, **no constituyen ingreso**, pues no implican un flujo de entrada de recursos que generen incremento en el patrimonio de quien los concede.

⁶⁴ LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

⁶⁵ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.

En el caso concreto está probado que la demandante contabilizó el descuento como ingreso en la Cuenta 412064 “Ingresos operacionales. Industria Manufacturera. Elaboración de Otros productos de Metal”. Y adicionó una subcuenta “Otros” para debitar, en la cuenta de ingresos, el descuento.

El artículo 11 del decreto 2649 de 1993, “por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia”, dispone que *“los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal”*.

Es cierto que la contabilidad de la demandante reflejó los descuentos a pie de factura como ingreso y como descuento. Este hecho, como se precisó, no es una práctica contraria a las normas contables, y, por tanto, no se puede apreciar como una práctica abusiva de las formas jurídicas a efectos de interpretar que no se pactó un descuento sino un pasivo, puesto que, se reitera, los descuentos constituyen una práctica permitida en el ámbito de los negocios y, *per se*, no representan una práctica elusiva que permita inferir que siempre que se pactan se hace con propósito elusivos. Si las ventas se llevaron a cabo y los descuentos por ventas al por mayor efectivamente se concedieron, no hay razón para desconocer la naturaleza de los descuentos.⁶⁶

⁶⁶ El ponente es de la tesis de que los descuentos a pie de factura no deben contabilizarse, así lo precisó en la aclaración de voto que rindió para la sentencia proferida por la Sala el 24 de octubre de 2013 en el expediente 19314 referida anteriormente. Se fundamentó en el el Concepto 039 de Febrero 8 de 1996 (Boletín 6, jun./96), del Consejo Técnico de la Contaduría pública, que precisó lo siguiente:

“a) Descuentos comerciales, que son aquellos que se conceden con ocasión de la celebración de la operación, sin depender de ninguna circunstancia o hecho específico. Estos descuentos, llamados también descuentos pie factura, se conceden por ejemplo por volumen, por pago de contado, o por

Adicionalmente, la DIAN no cuestionó que las cifras registradas en los asientos contables difieran de los descuentos. Solo ante esa discrepancia es pertinente desconocer el asiento contable y darle valor probatorio al valor de los costos, deducciones, exenciones especiales o pasivos reportado en los comprobantes externos. [Art. 776 E.T]

De otra parte, el análisis integral de las pruebas permite inferir, además, que el descuento que pactó Crown con Bavaria sí tiene las características de un descuento a pie de factura, por cuanto, el descuento no se pactó por el pronto pago del precio de la fábrica, sino por el volumen de venta de los envases (1.600 millones de envases). El descuento, además, fue calculado de antemano por Crown y Bavaria para que se fuera revelando en las facturas a medida de que se fueran haciendo las ventas.

De manera que, en los intereses pactados por las partes contratantes, la cuantía del negocio no solo debió medirse por el presunto precio de la fábrica, sino también por el ingreso previsto por las ventas de los envases, ingreso que se disminuye en virtud del descuento pactado y efectivamente utilizado por Bavaria.

motivos similares. Este tipo de descuentos disminuye el monto del ingreso generado en la venta y así se le reconoce al mismo tiempo para la contraparte (comprador o beneficiario del servicio) el descuento se le convierte en un menor valor de su costo o gasto.

Contablemente se tiene establecido que estos descuentos NO SON OBJETO DE RECONOCIMIENTO EN LA CONTABILIDAD, es decir que el monto del ingreso que se calcula y realiza corresponde al valor neto de la operación.”(negrilla y mayúscula fuera de texto)

Finalmente, la Sala aprecia que los contratos analizados no concertaron nada sobre el tema de impuestos. Independientemente de que el descuento haya incidido en materia tributaria, los descuentos que pactaron Crown y Bavaria no constituyen un acuerdo sobre impuestos, esto es, de aquellos acuerdos que no son oponibles al fisco como lo prescribe el artículo 553 del E.T.

De manera que, los descuentos debieron reconocerse como lo que son, descuentos. No como pasivo, pues probatoriamente aparecen debidamente concertados y causados.

Por lo expuesto, prospera el cargo de la apelación de la demandante.

3.1.7.3. De la amortización del activo intangible. Expediente 17098: Renta 2001 (\$1.379.095.422). Expediente 17449: Renta 2002 (\$1.644.666.786):

La Sala pone de presente que para cuestionar esta glosa, la demandante no precisó la causal de nulidad. Sin embargo, en ejercicio de la facultad de interpretación de la demanda, y en los términos del recurso de apelación, la Sala encauzará el análisis por la causal de nulidad por infracción del artículo 142 E.T., por falta de aplicación.

En esa medida, le corresponde a la Sala decidir si era procedente incluir en las declaraciones de renta de los años 2001 y 2002, como parte del costo de ventas, la amortización del activo intangible.

Para la demandante, el costo de ventas es procedente por cuanto, conforme con el inciso segundo del artículo 142 del E.T. las inversiones amortizables son los desembolsos que de acuerdo con la técnica contable deben registrarse como activos para su amortización en más de un año o periodo gravable.

Precisó que registró como activo amortizable la diferencia entre lo que pagó por la maquinaria y equipo que le compró a Bavaria S.A. (US\$4.500.000) y el costo, a su juicio “real” de la misma, que fue determinado por avalúo (US\$250.000). Dijo que esa diferencia correspondía al “*derecho de exclusividad*” que convino con la empresa Bavaria S.A. Que, en esa medida, esa inversión era amortizable, en los términos del artículo 142 del E.T. y del Decreto 2650 de 1993, normas que, según dijo, permiten inferir que el derecho de exclusividad constituye un intangible amortizable, a título de crédito mercantil, porque corresponde al valor adicional que pagó por la compra de un ***ente activo***.

La Sala discrepa de la interpretación de la demandante, y por tanto, considera que el costo por amortización es improcedente, por las siguientes razones:

El argumento de la parte demandante, sobre el tratamiento del contrato de compra venta de maquinaria de equipo, yace en un supuesto según el cual tras un avalúo posterior a la celebración del contrato de compraventa de la maquinaria, se encontró que la misma tenía un valor de US\$250.000, y que la diferencia con el valor del contrato, es decir la suma de US\$4.250.000, equivaldría a un “*derecho de exclusividad*” susceptible de ser

tratado como un intangible y, por ende, amortizable. En abono de esa misma tesis aparece un registro contable de reclasificación que asume que se trata de activos del grupo 16 “intangibles” que corresponden a un bien inmaterial. El registro de reclasificación puede graficarse de la siguiente manera:

	Activo – Propiedad planta y equipo		Intangibles	
Valor del contrato de compraventa de maquinaria	Valor de la maquinaria	Cuenta en la que se registra	Valor del derecho	Cuenta en la que se registra
US\$4.500.000	US\$250.000	1520	US\$4.250.000	1625

Para efectos tributarios, la DIAN rechazó la reclasificación, por considerar que se trató de una compra de activos y no de derechos intangibles y que, en consecuencia, no reúne los requisitos para ser tratado como tal, porque no se enmarca dentro de las disposiciones del Decreto 2649 de 1993 y artículo 142 del E.T.

La Sala no comparte la posición de la actora por las siguientes razones:

Revisado el contrato de compraventa de la maquinaria referida, encuentra la Sala que el Objeto del mismo es el siguiente:

“PRIMERA – OBJETO: EL VENDEDOR se obliga a transferir a EL COMPRADOR, a título de venta, el derecho de dominio que tiene y ejerce sobre la **maquinaria y equipos para fabricar envases** de aluminio y tapas

para envases de aluminio de la CERVECERIA DE BOGOTÁ – FÁBRICA DE ENVASES Y ALUMINIO, relacionados e identificados en el Anexo No 1, el cual hace parte integrante de este contrato

Adicionalmente, las partes prometen celebrar un contrato de suministro, mediante el cual CROWN se obliga a suministrar al BAVARIA y sus subordinadas, el cien por ciento (100%) de sus requerimientos en Colombia de envases de aluminio con sus respectivas tapas de abre fácil; y BAVARIA se obliga a comprar en forma exclusiva a CROWN estos elementos, durante un periodo de diez (10) años contados a partir de la firma del contrato de suministro”. (negrita por fuera del texto original).

Del objeto contractual citado se pueden hacer tres precisiones:

1. El objeto del contrato recae sobre la transferencia de dominio de maquinaria y equipo para fabricar envases de aluminio y tapas para envases de aluminio, a título de compraventa.
2. La segunda parte del objeto hace referencia a un contrato de suministro, donde CROWN se obliga a suministrar a Bavaria y a sus subordinadas, envases de aluminio
3. Bavaria, por su parte, se obliga a comprar de forma exclusiva dichos elementos a CROWN por un término de diez años.

Tal como se expuso en páginas precedentes de esta decisión, el contrato de suministro y los derechos de exclusividad pactados en la segunda parte del objeto contractual, fueron desarrollados en un contrato específico de suministro con descuentos previamente establecidos, sin que Crown realizara desembolso alguno distinto del precio pactado por la compraventa de la maquinaria para fabricar los envases. La exclusividad, inherente al contrato de suministro y no al de compraventa es una condición bilateral implícita en el negocio puesto que Crown no adquiriría la planta sin una garantía de compra a través del contrato de suministro. No obstante,

según las pruebas evaluadas en este proceso no aparece ninguna que acredite que se pagó alguna suma o compensación por el *derecho de exclusividad*, que en cambio surgió como el motivo o la causa del *descuento concedido* al comprador de los envases en el contrato de suministro.

Luego, la compra de maquinaria y equipo para la fabricación de envases y tapas para envases de aluminio constituye el objeto que sustenta el contrato principal entre CROWN y BAVARIA que no incluye precio por ningún intangible ni el precio incluye una porción para derechos de exclusividad en la fabricación de envases que se daría por el uso de la máquina. Por lo tanto no resulta correcto que se desnaturalice el contrato otorgándole un valor a un objeto diferente al contractualmente negociado.

Por otro lado, del análisis del artículo 142 del E.T, se colige que también es amortizable el costo de los intangibles susceptibles de demerito. Una noción de intangible proviene del Decreto 2649 de 1993, que establece:

“ARTICULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, **careciendo de naturaleza material**, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación.

Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Esta

se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquél que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización”.

De la norma citada se puede decir que los activos intangibles hacen referencia a cierto tipo de activos inmateriales tales como: patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

En el presente caso se evidenció que la parte actora pretende llevar una porción importante del precio pagado por la maquinaria y equipo de envases, como un activo intangible, sin observar que la realidad comercial del contrato, era la compra de un activo tangible que coadyuva con la producción o suministro de bienes y servicios y que por lo tanto no es amortizable sino depreciable, de acuerdo a las disposiciones del artículo 137 del Estatuto Tributario y el artículo 2 del Decreto Reglamentario 3019 de 1989.

Los intangibles, en términos generales son un conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios o ventajas de competencia que son valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su uso en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan internamente en el curso normal de los negocios. Los intangibles más usuales son: crédito mercantil, marcas, patentes, concesiones y franquicias, derechos, know how y licencias, propiedad

intelectual, capacidad innovadora, etc. Por regla general, son objeto de amortización gradual durante la vida útil estimada

Los tangibles, por oposición son bienes materiales, físicos como la propiedad, planta y equipo, como la descrita en el contrato que fue apreciado al resolver el cargo primero en esta acción.

Un activo tangible adquirido no se transforma en un intangible porque no muda su naturaleza material que ha sido reconocida. Otra cosa hubiera ocurrido si el contrato tantas veces citado diera cuenta de la adquisición de **una empresa** y no simplemente de sus activos fijos como es el caso de la planta de marras. Cuando se adquiere la empresa, con su nombre o enseña comercial, clientes, operación, activos fijos, pasivos, se suele estimar el valor de la empresa por el método de flujos de caja descontados y paralelamente estimar el valor de los activos físicos y hallar el valor de los intangibles como la resta del valor de la primera partida menos la segunda, pero ese valor se detalla con el valor de los intangibles separables debidamente valorados según los métodos admisibles y el remanente se atribuye al *good will*.

Ese definitivamente no es el contrato que se analiza en este caso puesto que **no se adquirió una empresa, ni su marca, ni el negocio incluyó ningún tipo de intangibles**. Las valoraciones relacionadas con las ventas y la exclusividad se concentraron en el contrato de suministro que dio derecho a un descuento prefijado al comprador mientras que no se negoció valor alguno por el derecho correlativo al vendedor.

El Instituto Nacional de Contadores los describe como *“aquellos identificables, de carácter no monetario y sin apariencia física. Los Valores o Activos denominados “Intangibles” se refieren con un sentido restringido para aquellos activos que producen beneficios parecidos a los que producen los bienes de uso o de renta y que no pueden materializarse físicamente, también se definen como el conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios o ventajas de competencia que son valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico”*.⁶⁷

Por otro lado, las nuevas prácticas internacionales de la contabilidad, proponen una metodología precisa para identificar intangibles, lo cual facilita el análisis del caso en estudio. En este sentido las Normas internacionales de Contabilidad, establecen que cada derecho que pretenda incluirse a esta categoría debe someterse a una evaluación de identificabilidad, enmarcado por las siguientes condiciones:

“Un activo es identificable si: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación; o (b) surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones⁶⁸”.

Otra regla para reconocer la existencia de un activo intangible consiste en seguir las siguientes premisas: (a) es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.

“Evidentemente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros o potenciales de servicio incorporados al

⁶⁷ <http://www.incp.org.co/document/activos-intangibles/>

⁶⁸ Norma Internacional de Contabilidad. No. 38

activo, fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de estos. Por tanto, el criterio de probabilidad necesario para su reconocimiento se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada. Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios”.⁶⁹

Cabe decir que para que un activo sea intangible, debe ser susceptible de separación y autonomía de cualquier obligación o condición, y el derecho de exclusividad que alega el accionante como intangible, otorgándole un valor porcentual mucho mayor que la obligación principal del contrato de compraventa de maquinaria, adolece de autonomía. Pues la exclusividad en el documento de suministro es apenas una condición que se desprende de la ejecución del contrato.

Ahora bien, el artículo 142 E.T. dispone que *“son deducibles, en la proporción que se indica en el artículo siguiente, las inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad”*.

Al tenor del inciso segundo del artículo 142 *“Se entiende por inversiones necesarias amortizables por este sistema, los desembolsos efectuados o causados para los fines del negocio o actividad susceptibles de demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, deban registrarse como activos, para su amortización en más de un año o período gravable; o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preliminares de instalación u organización o de desarrollo (...)”*

⁶⁹ Ídem 67

Conforme se precisó en el análisis del cargo anterior, la demandante adquirió cierta maquinaria a Bavaria y convino el suministro exclusivo de envases a esa empresa, de manera que entabló un solo negocio jurídico que se concretó en dos contratos: el de compra venta y el de suministro.

Es un hecho probado que el derecho de exclusividad se pactó en el contrato de suministro en el que se acordó que la actora fuera proveedor único y exclusivo de Bavaria. De ahí que, en beneficio de Bavaria se haya pactado la concesión de un descuento a pie de factura, por cada millar, según se expuso en el cargo precedente. De su parte, en el contrato de compraventa no se pactó la compra de ningún derecho intangible. Por el contrario, el contrato de compraventa es claro en decir que el precio se pactó por la adquisición de activos tangibles, es decir la maquinaria y equipo de la fábrica de envases.

En efecto, de los antecedentes de la negociación previa y de las cláusulas contractuales que finalmente se acordaron en el contrato de compra venta de la maquinaria y en el contrato de suministro; los US\$4.500.000 se pactaron como parte del precio por la compra de la maquinaria, no como precio por la adquisición del derecho de exclusividad y tampoco a título de "**crédito mercantil**", como lo aduce la demandante, por la adquisición de un **ente activo** , puesto que el contrato contradice esta afirmación, como se ha visto. Por lo tanto, no es pertinente la pretensión de deducir la supuesta amortización del derecho de exclusividad, a pretexto de que adquirió un activo intangible, pues las pruebas dan cuenta, se insiste, de que el precio se pactó por la compra de la maquinaria. El precio no se pactó por el ejercicio del derecho de exclusividad pactado en el contrato de suministro de envases.

Los contratos así pactados, en calidad de comprobantes externos del negocio, prevalecen sobre el registro contable que hizo la demandante, al tenor de lo dispuesto en el artículo 776 del E.T.

La parte actora se contradijo al contabilizar parte del precio pactado por la maquinaria como si se tratase del precio pactado por el derecho de exclusividad, a efectos de tratarlo como activo amortizable.

En vista de los razonamientos analíticos de los contratos, es inadmisibles que se diga que el precio pactado por el activo tangible en el contrato de compraventa constituye simultáneamente el precio del derecho de exclusividad pactado en el otro contrato, el de suministro.

Por lo tanto, no prospera el recurso de apelación de la parte actora.

**3.2. DEDUCCIÓN POR PÉRDIDA EN LA VENTA DE TIDIS.
Expediente 17098: Renta 2001 (\$33.120.000). Expediente
17449: Renta 2002 (\$27.289.028)**

3.2.1. De las demandas:

La actora explicó que la DIAN rechazó la deducción por venta de inversiones (TIDIS), porque interpretó de manera errónea el artículo 53 de la Ley 383 de 1997. Dijo que vendió los TIDIS y que al hacerlo perdió en la venta, pérdida que fue desconocida por la DIAN.

Que la pérdida no fue aceptada porque para la DIAN, los TIDIS no eran activos usados en el negocio o actividad productora de renta de la sociedad y porque la el artículo 53 de la ley 383 de 1997, a juicio de la DIAN, sólo permite deducir la pérdida derivada de la venta de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio. Y se acredite que la pérdida ocurrió por fuerza mayor.

Manifestó que, en criterio de la demandante, el artículo 53 de la Ley 387 de 1997 no prohíbe esa deducción y que así lo ha reconocido el Consejo de Estado. Para el efecto, citó la sentencia del 11 de mayo de 2006 proferida por la Sección Cuarta, dentro del proceso 2001-1674 (14412).

Sintetizó su argumento y dijo que *“si los TIDIS no derivan de obligaciones fiscales o cambiarias, y los mismos fueron obtenidos dentro del giro ordinario de los negocios (...)”* es procedente deducir la pérdida que se genere en la venta de los mismos.

3.2.2. De la contestación de las demandas:

Dijo la DIAN que la pérdida solicitada no cumplía los presupuestos del artículo 148 del E.T.

Transcribió la norma y concluyó que de su análisis se evidencia que regula la deducción por pérdidas de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, que no se enajenen dentro del giro ordinario del negocio

y que permite la deducción siempre que se acredite el requisito de fuerza mayor. Que en el caso en estudio, la pérdida solicitada era improcedente porque la norma permitía la pérdida en la enajenación sólo cuando ocurría por circunstancias de fuerza mayor, situación que, según dijo, no ocurrió en el presente caso, porque cuando se opta por enajenar a un menor precio de aquel en que fue adquirido, influye la voluntad de las parte, lo que excluye el presupuesto de la inimputabilidad, propio de la fuerza mayor.

Que, adicionalmente, los TIDIS no eran activos usados en el negocio o actividad productora de renta de la actora. Citó el concepto 075978 del 22 de agosto de 2001 y la sentencia del 8 de noviembre de 1991.

3.2.3. De las sentencias apeladas (Sentencias del 30 de enero y del 16 de octubre de 2008):

Con fundamento en la sentencia del 11 de mayo de 2006, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁷⁰, el Tribunal precisó que la deducción solicitada no era por la pérdida de bienes usados en el negocio o actividad productora de renta, pues no se trató de la venta de bienes que conformaban el activo fijo de la empresa utilizados en la actividad de productora de renta. Que, así mismo, no constituía una pérdida operacional, porque no provenía de un mayor valor de los costos en relación con los ingresos de que tratan los artículos 147 y 148 del E.T.

Que, no obstante lo anterior, la deducción solicitada si era procedente, con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues cumplía los

⁷⁰ Magistrado Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié. Expediente 14412.

requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad. En esa medida, el cargo prosperó a favor de la demandante.

3.2.4. Del recurso de apelación de la DIAN:

Los apoderados de la DIAN, en los respectivos expedientes, se opusieron a las respectivas sentencias del Tribunal, en cuanto determinaron la procedencia de la deducción por pérdida en venta de TIDIS.

Dijeron, en síntesis, que aunque los TIDIS son redimibles y negociables, no se pueden deducir porque no se cumplen los presupuestos de los artículos 107 y 148 E.T. Que no son una expensa necesaria, porque los TIDIS no se redimen ni negocian como parte del giro ordinario de los negocios de la empresa.

Que, además, “por la prohibición expresa que hizo la ley en el artículo 53 de la ley 387 de 1997, norma que estaba vigente al momento de presentar la declaración tributaria del año 2002”.

Que la sentencia que tuvo en cuenta el Tribunal, para aceptar la deducción por pérdida en venta de TIDIS, era posterior a los hechos económicos declarados en el presente caso y a la presentación de las declaraciones de renta. Precisó que la sentencia que declaró inconstitucional el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 se profirió en el año 2007 y que las declaraciones de renta fueron presentadas en los años 2002 y 2003. Que,

por eso, los actos demandados se fundamentaron en la norma que para la fecha era aplicable y estaba vigente.

En cuanto a la sentencia del 11 de mayo de 2006, que profirió el Consejo de Estado y en la que se basó el Tribunal, los apoderados de la DIAN dijeron que esa providencia tiene efectos inter partes y que se refiere a títulos del Estado pero de diferente naturaleza a los TIDIS. Que, por eso, la situación que se analizó en la sentencia citada, no es la misma del caso concreto que ahora se analiza.

3.2.5. De los alegatos de conclusión

Las partes reiteraron lo dicho en la demanda y en la contestación de la demanda.

3.2.6. Del concepto del Ministerio Público

La delegada del Ministerio Público⁷¹ dijo que no era acertada la aplicación de la sentencia del Consejo de Estado que hizo el Tribunal, en la medida que esa sentencia se refirió a los títulos de apoyo cafetero TAC, que tienen una naturaleza diferente a los TIDIS. Explicó que los TAC tenían origen en el pago parcial de cosechas y que, por esa razón, la enajenación de esos títulos está relacionada con la producción de la renta derivada de la actividad cafetera.

⁷¹ Fue la misma en ambos procesos

Manifestó que en el caso de los TIDIS, a diferencia de los TAC, son títulos derivados de obligaciones fiscales, emitidos por el Ministerio de Hacienda, como mecanismo para la devolución de saldos originados en el pago de impuestos, y que en los términos de artículo 862 del E.T., sólo podían ser utilizados como instrumento para pagar impuestos.

Por lo tanto, concluyó que no era dable concluir que la pérdida en la venta de TIDIS tenía el carácter de expensa necesaria, ni tampoco relación de causalidad con la actividad productora de renta y que, en ese orden de ideas, no se cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. para declarar procedente la deducción.

3.2.7. De la decisión de la Sala:

La Sala precisa que el cargo de nulidad que se propuso es el de violación del artículo 103 E.T. por falta de aplicación. En ese sentido se orienta su análisis.

Conforme con el recurso de apelación que interpuso la DIAN, le corresponde a la Sala definir si era procedente que la demandante dedujera la pérdida en la venta por TIDIS, habida cuenta de que, para los años 2001 y 2002, fechas en que presentaron las declaraciones de renta, el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 prohibía la deducción, pero esa prohibición fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional.

Sobre el particular, la Sala precisa que le asiste razón a la DIAN, en cuanto a que, para la fecha en que la demandante presentó las declaraciones de renta por los años 2001 y 2002, esto es, el 8 de abril de 2002 y el 10 de abril de 2003, y las fechas en que se proferieron los actos administrativos demandados⁷², estaba vigente el artículo 53 de la Ley 383 de 1997, norma que de manera expresa interpretó que no era procedente considerar como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, los descuentos originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias.⁷³ En esa medida, la deducción que invocó la actora era improcedente. Pero como la situación no se había consolidado, la declaratoria de inexequibilidad le es aplicable al tiempo de resolver el conflicto.

No obstante, también es cierto que la Corte Constitucional declaró inexequible el artículo 53 de la Ley 383 de 1997, mediante sentencia C-076 de 2007, fallo que, al tenor del artículo 45 de la Ley 270 de 1996⁷⁴, debe entenderse que rige hacia futuro, habida cuenta de que la Corte no previó un efecto distinto.

El efecto ex nunc implica que el fallo se aplique a situaciones jurídicas administrativas que nazcan con posterioridad a la declaratoria de

⁷² Renta 2001. La liquidación oficial 310642004000259 data del 25 de febrero de 2005 y la Resolución 624-900001, que resolvió el recurso de reconsideración, es del 8 de febrero de 2006.

Renta 2002. La liquidación oficial 310642004000262 es del 25 de febrero de 2005 y la Resolución 622-900001, que resolvió el recurso de reconsideración es del 8 de febrero de 2006.

⁷³ "Ley 383 de 1997 ARTÍCULO 53. Interpretase con autoridad que los descuentos originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, no se consideran costo o deducción en el impuesto sobre la renta."

⁷⁴ "Ley 270 de 1996. Reglas sobre los efectos de las sentencias proferidas en desarrollo del control judicial de constitucionalidad. Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario.

inexequibilidad de la norma, y a aquellas que, habiéndose iniciado con anterioridad, no se encuentren consolidadas.

Se entiende consolidada la situación jurídica administrativa, en el momento en que el acto administrativo que la crea, modifica o extingue adquiere ejecutoria y el interesado deja vencer los términos de caducidad para interponer la demanda ante la jurisdicción, en contra de tal acto, o cuando habiendo sido demandada, ya existe un pronunciamiento en firme de la jurisdicción.

Por el contrario, la situación jurídica no se entiende consolidada si es objeto de discusión en vía administrativa o judicial. En este contexto, como antes, durante o después de la discusión puede acontecer que la ley que sirvió de fundamento a los actos administrativos cuestionados se declare inexequible, corresponde definir cómo operan los efectos de la inexequibilidad de las leyes tributarias hacia futuro, en estos eventos.

La Corte Constitucional no ha emitido una orientación al respecto, pues en la generalidad de los casos se observa que las sentencias de inexequibilidad se limitan a declarar la decisión, pero no el efecto. En esa medida, se entiende que el efecto es hacia futuro, pero en cada caso particular le corresponderá a la Jurisdicción especificar cómo operan, ante una situación jurídica no consolidada, los efectos ex nunc de los fallos de la Corte.

Lo que sí ha dicho la Corte es que cuando se trata de definir los efectos del fallo, *“El debate no puede estar centrado solamente en cuanto a los efectos de una decisión, sino construirse a partir de la eficacia misma de la sentencia y teniendo como norte la supremacía material de la Constitución. Así como existe un principio de efecto útil del derecho, es preciso reconocer que*

decisiones de esta naturaleza revisten especial importancia en el ordenamiento jurídico, por lo que el juez constitucional debe procurar que ellas sean funcionales. (...)

Para determinar el efecto útil de la sentencia C-076 de 1997 debe tenerse en cuenta que el objeto del fallo fue el artículo 53 de la Ley 383 de 1997, y que este artículo tuvo como fin interpretar con autoridad que no era procedente considerar como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, los descuentos originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias.

Para la Corte, la interpretación que el legislador hizo con autoridad era contraria a la Constitución, porque el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 no se refirió *“(...) expresamente a un precepto legal anterior susceptible de interpretación, ni tampoco fij[ó] el sentido del mismo enunciando uno de sus múltiples significados.”*

Adicionalmente, dijo la Corte, *“(...)el legislador, so pretexto de interpretar una ley anterior, modificó las reglas tributarias que permiten la depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta, al considerar que los descuentos o pérdidas originadas en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, no se consideran costo o deducción.”*

En consecuencia, agregó que no existía duda de que el Congreso de la República se habría extralimitado en el ejercicio de la función de interpretación de la ley, prevista en el numeral 1° del artículo 150 de la Constitución Política, *“pues en lugar de proferir una norma que permitiera aclarar el sentido exacto de una disposición preexistente, con miras a lograr*

su fácil y correcto entendimiento, procedió a establecer una nueva prohibición en relación con una operación económica susceptible de ser considerada como costo o deducción sobre el impuesto a la renta, según se deduce, entre otros, del artículo 107 del Estatuto Tributario”

En ese contexto, inaplicar el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 hacia futuro, por efecto de la inexecutableidad, implica que el operador jurídico debe analizar la procedencia de la deducción, al amparo de las normas generales del E.T., pues si bien la Corte Constitucional declaró inexecutable la prohibición de llevar como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, los descuentos originados en la enajenación de títulos derivados de obligaciones fiscales y cambiarias, ese pronunciamiento no convalida, *per se*, la deducción.

Para las situaciones jurídicas consolidadas, en cambio, es claro que la deducción no procedía.

Para las situaciones jurídicas en discusión o no consolidadas, considera la Sala que por efecto de la cosa juzgada constitucional (art. 243 C.P.) y la primacía de la Constitución (art. 4 C.P.), le correspondería tanto a la administración como a la jurisdicción inaplicar el precepto declarado inconstitucional, por vía de excepción, sea de oficio o a petición de parte, pues sólo de esa manera se garantizaría la supremacía material de la Carta Política y el efecto útil de la sentencia. Sin embargo, esa inaplicación es relativa y depende del precepto declarado inexecutable, del fundamento que tuvo en cuenta la Corte para tomar la decisión y del análisis del caso concreto.

Así, para el caso concreto, como la sentencia C-076 de 2007 se expidió con posterioridad a la ejecutoria de los actos demandados y en curso del presente proceso, para la Sala, inaplicar el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 no implica aceptar la deducción. Implica analizar si era procedente llevar como deducción la pérdida en la enajenación de TIDIS, al amparo de las normas que regulan las deducciones en el Estatuto Tributario, tal como lo hizo el Tribunal a quo, que después de analizar los artículos 148 y 107 del E.T. concluyó que la deducción era procedente al amparo del artículo 107 y, para el efecto, se fundamentó en la sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2006, proferida por la Sección Cuarta y referida a la pérdidas o descuentos originados en la venta de Títulos de Apoyo Cafetero –TAC., sentencia que, incluso, fue citada por la Corte Constitucional en la Sentencia C-076 de 2007.

En la sentencia del 11 de mayo de 2006, el Consejo de Estado precisó que la pérdida en la enajenación de títulos como los TAC, cumple los requisitos del artículo 107 del E.T, porque *“(...) ante el imperativo de recibir determinados títulos por parte del Estado (Ley 9/91 art. 2 y Ley 788/02 art. 63) y frente a la necesidad comercial de liquidez, puede entenderse que la venta de los Títulos de Apoyo Cafetero, a un menor precio y antes del término de su redención, constituye un gasto financiero necesario y normal en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando el objeto social principal de la empresa es la exportación de café, como es el caso de la actora”*.

Además, en esa sentencia se analizó si títulos como los TAC están incluidos en el artículo 53 de la Ley 383 de 1997 y se dijo que no, porque *“(...) en primer término, los TAC no tienen el carácter de “títulos derivados de*

obligaciones fiscales y cambiarias”; se trata simplemente de un instrumento de financiación que tiene como finalidad procurar la liquidez del exportador.”

Para el Tribunal, en el caso concreto, debido a que el contribuyente estaba obligado a recibir los TIDIS con ocasión de la devolución de saldos a favor y por la necesidad comercial de liquidez, estimó que la pérdida constituía un **gasto** financiero necesario y normal en desarrollo de la actividad productora de renta de la sociedad y, por lo tanto, consideró cumplidos los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del E.T., para admitir la deducción.

Sobre el particular, la Sala ha precisado⁷⁵ que, tributariamente, las expensas necesarias corresponden a los gastos que se generan de manera forzosa o de forma imprescindible para la actividad productora de renta, de manera que sin tales gastos no se puede obtener la renta o preservar su fuente. Son indispensables aunque no sean permanentes, sino esporádicos. Como lo exige la norma, lo esencial es que el gasto sea “*normalmente acostumbrado en cada actividad*”, lo que excluye que se traten de gastos simplemente suntuarios, innecesarios o superfluos o meramente útiles o convenientes⁷⁶.

En efecto, el concepto de necesidad corresponde a que las expensas sean las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no estén listos para su enajenación o prestación,

⁷⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá, D.C., primero (1) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01777-01(16379). Actor: OLEODUCTO DE COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

⁷⁶ Sentencia de 12 de mayo de 2005, Exp. 13614, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

o más aún, no se conserven en condiciones de ser comercializados. En consecuencia, no proceden aquellos gastos que no coadyuvan a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación.

Siguiendo con las características de las expensas deducibles, la Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal de origen -efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto⁷⁷.

Y en cuanto a la proporcionalidad, ésta atiende a la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), que debe medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial⁷⁸ para ese sector, de manera que el rigor normativo cede ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben concurrir.

⁷⁷ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

⁷⁸ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa que tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella. En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

Además, el criterio comercial con el que se deben analizar los presupuestos de necesidad y proporcionalidad, supone que la carga que asume la demandante para poder realizar su objeto social, sea una expensa normal, acostumbrada y necesaria en su actividad productora de renta

En el contexto citado, la Sala considera que la pérdida en la que incurrió la parte actora no constituye una expensa necesaria, porque, en primera medida, no corresponde a una erogación que haya efectuado la demandante, sino a una pérdida en virtud de que percibió un ingreso en menor cuantía al valor del título enajenado.

En segundo lugar, la venta como tal no es necesaria para producir la renta, en los términos anteriormente señalados, pues la venta de los TIDIS no se hace con el objetivo de poner los bienes o los servicios en condiciones de utilización o prestación.

En cuanto a la relación de causalidad con la actividad productiva de renta, si bien los TIDIS correspondan al equivalente de saldos a favor devueltos, su venta, que efectivamente se puede realizar en desarrollo del objeto secundario de la empresa, se reitera, no conlleva un gasto, una erogación o la salida de recursos del contribuyente, sino todo lo contrario, conllevan un ingreso. Y, si se enajenan a menor costo conllevan una pérdida que sólo es deducible en los términos del Estatuto Tributario, concretamente, del artículo 148 del E.T., aspecto sobre el que nada dijo la parte actora ni en la respuesta al requerimiento especial, ni en el recurso de reconsideración, ni

en la demanda, pues insistió en que la deducción era procedente, porque se cumplían los requisitos del artículo 107 del E.T. y, por eso, también pidió que se tuviera en cuenta la sentencia que profirió la Sección Cuarta en mayo de 2006.

En consecuencia, para la Sala, la pérdida no era deducible en los términos del artículo 107 del E.T.

En ese orden de ideas, prospera la apelación a favor de la DIAN.

3.3. DE LA DEDUCCIÓN POR INTERESES Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES. IMPUESTO DEL DOS (2) POR MIL. Expediente 16884: Renta 2000 (\$6.934.000)

3.3.1. De la demanda

La demandante dijo que la DIAN violó de manera directa la ley, porque para desconocer el gasto aplicó de manera indebida el artículo 38 de la Ley 488 de 1998, los Decretos 433 de 1999 y 2331 de 1998, los artículos 115 y 872 del E.T., normas que no estaban vigentes para la época de los hechos fiscalizados.

Señaló que con ese proceder, la DIAN violó el artículo 338 de la Carta Política, porque los artículos 115 y 872 del E.T. empezaron a regir a partir del 1 de enero de 2001.

3.3.2. De la contestación de la demanda:

Respecto del rechazo de la deducción por concepto de intereses y demás gastos financieros, dijo que se fundamentó en la sentencia C- 136 de la Corte Constitucional. Que, en esa sentencia, la Corte aclaró que el dos por mil no era una contribución sino un impuesto y que, por tanto, para ser deducible, debía estar comprendido en el artículo 115 del E.T. Que como tal impuesto no estaba contemplado en esa disposición, no procedía la deducción y que, además, no correspondía a una de las llamadas expensas necesarias.

En cuanto al argumento que planteó la demandante sobre la aplicación retroactiva de normas, simplemente dijo que no cabe la deducción de un impuesto cuando no existe norma expresa que así lo regule. También dijo que el artículo 872 del E.T., que fue incorporado por la Ley 633 de 2000, determinó explícitamente que ese gravamen no sería deducible.

También explicó que tanto la sentencia de la Corte Constitucional, como la Ley 633 de 2000, se expidieron con anterioridad a la presentación de la declaración de renta y complementarios del año 2000. Que la Ley 633 de 2000 no creó un nuevo impuesto, sino que sólo modificó la tarifa del gravamen ya existente.

3.3.3. De la sentencia apelada (sentencia del 26 de septiembre de 2007):

Respecto a la deducción del dos por mil, el a quo precisó que desde que se creó el tributo, mediante el Decreto 2331 de 1998, y con la expedición de la Ley 488 de 1998, ese impuesto no era deducible.

Que el artículo 115 del E.T., vigente para el periodo gravable 2000 e incluso, antes de las reformas de las Leyes 633 de 2000 y 863 de 2003, señalaba que sólo eran deducibles ciertos impuestos, dentro de los que no estaba el del dos por mil.

Por lo tanto, concluyó que la demandante no probó que el rechazo de la deducción se fundamentó en la aplicación de normas que no se encontraban vigentes.

3.3.4. Del recurso de apelación:

La demandante apeló en los siguientes términos:

Insistió en que la DIAN aplicó de manera indebida, por una parte, el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 y el Decreto 433 de 1999, y, por otra, los artículos 115 (sustituido por el artículo 20 de la Ley 633 de 2000) y 872 (introducido por la Ley 633 de 2000) del E.T., porque, según dijo, esas normas no se encontraban vigentes para el año 2000 y, por tanto, no eran de obligatorio cumplimiento. Añadió que la aplicación retroactiva de las citadas normas violaba el artículo 338 de la C.P.

3.3.5. De los alegatos de conclusión:

Las partes reiteraron lo dicho.

3.3.6. Del concepto del Ministerio Público

Respecto de la deducción del dos por mil, dijo que también debe mantenerse la glosa, pues el artículo 38 de la Ley 488 de 1998 estableció que no era deducible. Que el artículo 115 del E.T. no entró a regir con la Ley 633 de 2000, sino que data de la Ley 6ª de 1992.

3.3.7. De la decisión de la Sala

Para resolver este cargo, le corresponde a la Sala precisar si la demandante podía deducir el pago del dos por mil (creado por el Decreto 2331 de 1998, artículo 29).

Aunque en el acápite de las normas violadas, la demandante citó los artículos 115 y 872 E.T, 38 de la Ley 488 de 1998 y 338 de la C.P., y los Decretos 2331 de 1998 y 433 de 1999, en realidad, la litis se contrae a decidir si era deducible el impuesto del 2 por mil, al tenor de los artículos 115 E.T. y 38 de la Ley 488 de 1998, que para la vigencia del año 2000, disponían:

Estatuto Tributario

“ARTÍCULO 115. DEDUCCIÓN DE IMPUESTOS PAGADOS. Son deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación y de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o período gravable; siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente.

Con iguales condiciones, es deducible el impuesto predial y sus adicionales para los contribuyentes no sujetos al impuesto complementario de patrimonio.”

Ley 488 de 1998

“ARTICULO 38. Adicionase el artículo 11 del Estatuto Tributario, con el siguiente inciso:

Los gastos de financiación ordinaria, extraordinarios o moratorios distintos de los intereses corrientes o moratorios pagados por impuestos, tasas o contribuciones fiscales o parafiscales, serán deducibles de la renta si tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, **y distintos de la contribución establecida en los Decretos Legislativos de la Emergencia Económica de 1998.**”

Según la demandante, sí podía deducir ese impuesto, porque el artículo 115 del E.T no lo prohibía. En cambio, para la DIAN no procedía esa deducción, porque el origen del artículo 115 del E.T. data de 1985, y que ha sido denominador común de esa norma la taxatividad en relación con el tipo de impuestos susceptibles de deducir de la renta.

Sobre la deducción del impuesto del dos por mil, la Sala ha precisado⁷⁹ que del texto del artículo 115 E.T. *“se infiere claramente que fue voluntad del legislador autorizar la deducibilidad de los impuestos que de manera expresa se señalan en la norma; y que dos son los requisitos para que proceda su deducción, que se trate de aquellos efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y que tengan relación*

⁷⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., veintisiete (27) de julio de dos mil seis (2006). Radicación número: 25000-23-27-000-2002-00420-01(14349). Actor: DISEÑOS Y MODELOS PRAGA E.U. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente.”. Que “La contribución del dos por mil, creada mediante el Decreto Legislativo 2331 de 1998, artículo 29, es un impuesto caracterizado por su alcance general y por no contemplar la norma que lo crea, una retribución directa y mensurable a quien lo pagó⁸⁰. En consecuencia, al no haberse consagrado su deducibilidad en el mencionado decreto legislativo y no encontrarse dicho gravamen dentro de los impuestos que según la norma transcrita son deducibles, en el impuesto de renta, no procede su deducción dado que tratándose de impuestos, debe mediar expresa disposición del legislador.” Que, “la deducción de impuestos no corresponde al grupo de egresos calificados como expensas necesarias para el negocio, por cuanto se trata del cumplimiento de una obligación legal que no depende de tales condicionamientos, esto es que no pueden determinarse con criterio comercial, ni teniendo en cuenta los gastos normalmente acostumbrados en cada actividad ^[3]. Que, una vez adoptado de manera permanente el “Gravamen a los Movimientos Financieros GMF”, se entiende que dicho impuesto se encuentra supeditado a que exista disposición legal expresa que autorice su deducibilidad.

Posteriormente, en sentencia del 23 de abril de 2009⁸¹, la Sala precisó que en la sentencia que decidió la demanda de inexecutableidad contra el decreto 2331 de 1998⁸², “La Corte Constitucional mediante sentencia C-136 de 1999 (...) precisó que la contribución del dos por mil era un impuesto, pues, aunque se le haya dado esa denominación, no corresponde a la naturaleza de una contribución, toda vez que la norma no contempla una retribución específica a favor de los sujetos pasivos, es decir, se contribuye, haya o no beneficio o contraprestación hacia el contribuyente y su alcance es general. Que, de conformidad con el artículo 115 del Estatuto Tributario, antes

⁸⁰ Así lo precisó la Corte Constitucional al decidir mediante sentencia C-136 de 4 de marzo de 1999, sobre la executableidad de la norma.

⁸¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2003-00807-01(16627). Actor: PANAMCO COLOMBIA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

⁸² Decreto expedido en ejercicio de las facultades que le confiere al ejecutivo el artículo 215 de la Constitución Política, en concordancia con la Ley 137 de 1994 y en desarrollo de lo dispuesto en el Decreto 2330 del 16 de noviembre de 1998.,

de las modificaciones que le introdujo las Leyes 633 de 2000 y 863 de 2003, eran *“deducibles los impuestos de industria y comercio, de vehículos, de registro y anotación de timbre, que efectivamente se hayan pagado durante el año o periodo gravable, siempre y cuando tuvieren relación de causalidad con la renta del contribuyente. Con iguales condiciones, es deducible el impuesto predial y sus adicionales para los contribuyentes no sujetos al impuesto complementario de patrimonio”*. Que, *“De acuerdo con lo anterior, el legislador fue claro en autorizar la deducción de ciertos impuestos señalados expresamente, siempre que fueran efectivamente pagados durante el respectivo año gravable y tuvieran relación de causalidad con la actividad productora de renta del contribuyente”*. Que, *“En relación con la “contribución especial”, dado su carácter de “impuesto” no procede su deducibilidad, pues, no se consagró tal beneficio en el decreto legislativo que la estableció, ni está dentro de los impuestos que según el artículo 115 citado son deducibles⁸³*. Que, *“(…) a juicio de la Sala, ni antes ni después de la Ley 488 de 1998, la contribución del 2 por mil sobre las transacciones financieras, es deducible del impuesto de renta”*.

En el caso concreto, se discute si el dos por mil que pagó la demandante podía deducirlo de la declaración de renta del año 2000. La Sala considera que no, puesto que, tal como se precisó en el precedente judicial expuesto, ni el artículo 115 E.T. ni el 38 de la Ley 488 de 1998 lo permitían. De manera que, tampoco prospera la apelación.

3.4. RECHAZO DEL DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL. Expediente 17749: Renta 2002 (\$395.990.330)

3.4.1. De la demanda:

⁸³ En este sentido, sentencia de 27 de julio de 2006, Exp. 14349, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Habida cuenta de que la demandante dijo que aportó todas las facturas en las que probó el monto total del impuesto sobre las ventas que dedujo de la declaración de renta, explicó que la DIAN rechazó esas facturas por dos razones. La primera, porque ciertas facturas acreditaban el pago de gastos y no la adquisición de activos fijos. La segunda, porque no se acreditó que el bien construido se encontraba en condiciones de utilización.

Respecto de lo primero, indicó que las erogaciones relacionadas en las facturas correspondieron a la construcción de la estructura de la planta y que esos valores, de acuerdo con la técnica contable y las disposiciones fiscales, debían tratarse como costo y no como gasto. Explicó que el artículo 69 del E.T. consagra que el costo de los activos fijos está dado por el valor de las construcciones, mejoras, reparaciones locativas, etc, valores dentro de los cuales, y para el caso bajo análisis, se encuentra el que la demandante pagó por la construcción de la planta. Que si bien los conceptos mencionados, mirados de manera independiente, podrían constituir gastos, como en realidad son erogaciones en que incurrió al construir la planta, se constituyen en mayor valor del activo. Que, en esa medida, era procedente la deducción del impuesto sobre las ventas.

En cuanto a lo segundo, dijo que la DIAN estaba alejada de la realidad, ya que el impuesto que descontó la sociedad correspondía a la adquisición de maquinaria y equipo y que el descuento se trató como tal desde el año 1998, al punto que en el año gravable 2002, ya se había solicitado casi la totalidad del impuesto.

Dijo que no era procedente que la DIAN reconociera parte del IVA declarado como descontable y otra parte no, bajo el argumento de que no se probó que el activo se encontraba en condiciones de utilización. Para probar su dicho, alegó que solicitó ante el *a quo* que se decrete la prueba pericial y que, además, adjuntó la copia auténtica del contrato de construcción que suscribió con la empresa CONCONCRETO S.A., para probar tanto la construcción de la planta, como que el constructor obró en nombre y representación de la demandante. Adujo que con esa prueba justificaba plenamente que el IVA era descontable.

3.4.2. De la contestación de la demanda

Dijo la DIAN que el artículo 20 de la Ley 6ª de 1992 adicionó el artículo 258-1 al Estatuto Tributario para permitir a las personas jurídicas y asimiladas descontar del impuesto sobre la renta el impuesto pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos, descuento que debía hacerse efectivo en la declaración del periodo en que se realizó la adquisición o la nacionalización.

Explicó que, posteriormente, la Ley 223 de 1995 permitió que el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de activos se descontara en los ejercicios siguientes, cuando no hubiera sido posible descontarlo totalmente en el ejercicio gravable de la adquisición o nacionalización.

Que, luego, la Ley 488 de 1998 derogó expresamente los artículos 258-1 del E.T. y 104 de la Ley 223 de 1995 y que mediante el artículo 18

adicionó el E.T. con el artículo 115-1, con el fin de establecer la deducción del IVA pagado en el año en que se hubiera realizado la adquisición o nacionalización del bien. Que, sin embargo, la misma ley, en el párrafo segundo del artículo 18, dispuso que los saldos que estuvieran pendientes de descontar, conforme al artículo 104 de la Ley 223 de 1995, se podían descontar en los periodos siguientes hasta agotarlos, sin que en ningún caso excediera de cinco años, contados desde la vigencia de la Ley. Que así también lo había precisado la sentencia C-926 de 2001. Que, por lo tanto, se extendió hasta el año 2003 la posibilidad de descontar el impuesto.

Agregó que, por último, la Ley 633 de 2000 derogó el artículo 115-1 del E.T., pero que, a su vez, permitió, como medida transitoria, que los contribuyentes, personas jurídicas, que tuvieran a la fecha de vigencia de la citada ley, saldos pendientes para solicitar como deducción, en los términos del artículo 18 de la Ley 488 de 1998, o como descuento, en los términos del artículo 104 de la Ley 223 de 1995, conservarían su derecho a solicitarlos en el período gravable siguiente.

Manifestó que, en el caso concreto, el IVA que la sociedad demandante solicitó como descuento correspondía a la compra de maquinaria y equipos efectuada en los años 1997 y 1998. Que parte de ese impuesto se descontó en los años 1999 (\$64.613.000), 2000 (\$1.353.677.000) y 2001 (\$0). Que para el año 2002 había quedado un saldo por descontar de \$3.039.651.174.

Que, en virtud de la Ley 488 de 1998, la demandante conservó el derecho a solicitar el descuento, durante los cinco periodos siguientes a la vigencia de la citada ley. De ahí que, mediante oficio del 28 de abril de 2004, la DIAN le había solicitado la fotocopia de las facturas o de las declaraciones de importación que soportaban el descuento por \$2.939.841.000. Que en atención a ese requerimiento, la demandante aportó las facturas salvo las que le había expedido la compañía CONCRETOS, por valor de \$395.990.3330 y que, precisamente, por la falta de soporte, había rechazado esta suma.

Que no obstante que con ocasión del recurso de reconsideración, la demandante anexó el certificado de revisor fiscal, la relación del IVA pagado por la suma de \$395.990.339 y las fotocopias de las facturas correspondientes, la DIAN evidenció que el IVA que se solicitaba no correspondía a la venta de bienes de capital, sino de otros conceptos⁸⁴. Que, en esa medida, confirmó el rechazo del descuento. Además, porque de conformidad con el artículo 3 del Decreto 2076 de 1992, que reglamentó el artículo 258-1 del E.T., había previsto que el descuento sólo sería procedente cuando el bien de capital se encontrara en condiciones de utilización.

Explicó que a partir del año gravable 1999 y en virtud de la derogatoria del artículo 258-1 del E.T., el impuesto sobre las ventas pagado en la construcción de bienes de capital debía ser tratado como deducción del impuesto sobre la renta, en las condiciones previstas en la Ley 488 y en el Decreto reglamentario 433 de 1999, en cuyo artículo 4 había dispuesto que

⁸⁴ Preciso la DIAN que el IVA correspondía a servicios de arrendamiento de bienes, servicios de aseo, vigilancia, asistencia técnica, procesamiento electrónico de datos, servicios públicos, transporte fletes y acarreos; mantenimiento y reparaciones; adecuación e instalación de oficinas. Adicionalmente, rechazó conceptos que si bien tenían relación con la construcción de bienes de capital, no fueron aceptados porque la demandante no demostró que efectivamente el IVA que pagó se destinó a tales efectos y, además, porque se comprobó que en el evento de tratarse de la construcción de un bien de capital, este no se encontraba en condiciones de utilización, exigencia que, en vigencia del artículo 258-1 del E.T., contemplaba el artículo 3 del Decreto 2076 de 1992.

“cuando se trate de bienes de capital que no hayan sido adquiridos o nacionalizados sino contruidos por el contribuyente, la deducción sólo será procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de utilización, y en relación con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o la nacionalización de los bienes y servicios que van a constituir costo del mismo.”

Señaló que el párrafo segundo del artículo 115-1 del E.T. sólo era aplicable a las situaciones que a 31 de diciembre de 1998 tenían derecho al descuento en las condiciones legales antes comentadas, y que no era aplicable para los valores del impuesto sobre las ventas *“que aunque ya se habían cancelado no daban lugar al descuento por no reunir las condiciones que le daban origen”*

Por otra parte, explicó que si bien algunas de las facturas aportadas fueron expedidas a nombre de Conconcreto S.A. y/o Crown Colombiana S.A., con destino a la obra de ésta última, y que de eso podía concluirse que se trató de un contrato de obra por el sistema de administración delegada, que esa situación no fue acreditada.

Que el certificado de revisor fiscal que aportó la demandante daba cuenta de los hechos contables, pero que esa certificación no era suficiente para demostrar el hecho económico a que se referían los supuestos de hecho que originaban el derecho previsto en el artículo 258-1 del E.T.

3.4.3. De la sentencia apelada (sentencia del 16 de octubre de 2008):

Con fundamento en el dictamen pericial decretado por el Tribunal, precisó que se comprobó que Crown y Conconcreto sí suscribieron el contrato de construcción y que, en ese orden de ideas y de conformidad con los artículos 67 y 69 del E.T., el valor de las construcciones y mejoras constituyeron gastos para la constructora y un mayor valor del activo para la demandante. Que, en consecuencia, Crown Colombiana S.A. sí había contabilizado correctamente tales valores.

Dijo también que el dictamen pericial le dio certeza a la Sala sobre las condiciones de utilización del inmueble, ya que la facturación databa de abril de 1998, razón por la que decidió que prosperaba el cargo a favor de la demandante.

En cuanto a la objeción del dictamen que propuso la DIAN, el a quo consideró que no prosperaba, porque las afirmaciones del perito se fundamentaron en normas contables y no en la interpretación de normas jurídicas. Que, en esa medida, el auxiliar de la justicia no se extralimitó en sus funciones. También dijo que no advirtió errores de hecho que ameriten declarar probado el error grave.

3.4.4. Del recurso de apelación de la DIAN

La apoderada de la DIAN se opuso a la sentencia, por cuanto, según dijo, el Tribunal decidió con fundamento en pruebas que no fueron aportadas por la demandante en la vía gubernativa. Que el decreto del dictamen pericial

implicó subsanar la inactividad probatoria de la actora y afectó la seguridad jurídica de los actos que expide la Administración, pues no se respetaron las etapas preclusivas de la investigación, determinación y discusión del tributo que establece la ley.

En cuanto al dictamen pericial, puso de presente que lo objetó, porque el asunto de la prueba era un aspecto de derecho, no demostrable mediante experticia técnica. Que las conclusiones que esgrimió el auxiliar de la justicia no coincidían con la finalidad legalmente consagrada para la prueba pericial, al tenor del artículo 236 del C.P.C., y que, por tal razón, el perito se extralimitó en sus funciones.

Se opuso a las consideraciones que esgrimió el Tribunal, para rechazar la objeción. Dijo que el *a quo* incurrió en contradicción al advertir que el perito no se había pronunciado sobre normas jurídicas, sino contables, siendo que éstas también son jurídicas, independientemente de la temática que traten.

Por último, señaló que el hecho que se pretendía probar con el dictamen pericial era la condición de utilización de la planta, hecho que por inactividad probatoria, dijo, la actora no logró probar.

3.4.5. De los alegatos de conclusión

Las partes reiteraron lo dicho.

3.4.6. Del concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público citó los artículos 3 y 5 del Decreto 2076 de 1992 para destacar que, según estas normas, para que proceda el descuento del IVA por bienes de capital construidos, era indispensable que el activo se encontrara en condiciones de utilización en el año en que se invoca el descuento y que, además, el impuesto debe aparecer discriminado en la factura de compra.

Al aplicar esas normas al caso concreto, el Ministerio Público precisó que así el dictamen pericial haya concluido que la planta estaba en producción desde el año 1998, lo determinante era probar que el activo se encontraba en condiciones de utilización en el año en que se invocó el descuento, hecho que no fue establecido por el perito.

Adicionalmente, dijo que en el expediente obraba el acuerdo de construcción entre Crown Colombiana S.A. y Conconcreto S.A., en el que figuraba una cláusula que precisaba que el propietario pagaría el IVA en un monto que no excedería de \$35.272.000. Que, además, en el acuerdo se había establecido que el uso y beneficio del área de fabricación, para permitir la instalación de equipos por el propietario, se pondría a disposición del propietario en una fecha no posterior al 22 de agosto de 1997.

De lo anterior, el Ministerio Público concluyó que no había certeza de la fecha en que fue concluida y entregada la obra en condiciones de

utilización, que la factura de CONCRETO requerida por la Administración no había sido allegada y que, por lo tanto, no se probaron los presupuestos fácticos exigidos por el Decreto 2076 de 1992, para que proceda el reconocimiento del descuento del IVA. Respaldó el argumento con la sentencia del 17 de junio de 2004, proferida en el expediente 13721.

3.4.7. De la decisión de la Sala

Conforme con el recurso de apelación que interpuso la DIAN, el descuento del IVA por bienes de capital es improcedente, por cuanto el Tribunal se fundamentó en pruebas que no fueron aportadas en vía gubernativa.

Recordó que la DIAN en vía administrativa había revisado la contabilidad del contribuyente y que rechazó el descuento por falta de prueba, concretamente, porque no aportó las facturas en las que constaba el monto del impuesto. Por eso, dijo que era impertinente que se acepten, en instancia judicial, pruebas que no fueron solicitadas en vía gubernativa, con el fin de subsanar la actividad probatoria del contribuyente, pues esa oportunidad feneció en vía administrativa, al tenor del artículo 744 del E.T.

Se opuso también a las razones que expuso el Tribunal para denegar la objeción al dictamen pericial, prueba que fue decretada y practicada en sede judicial, y que sirvió de fundamento a la decisión del a quo. La DIAN insistió en que el dictamen adolecía de error grave.

Señaló que la sentencia no se refirió al cargo de la objeción, según el cual el dictamen pericial era inconducente para probar que la planta se encontraba en condiciones de utilización.

Para resolver, la Sala considera pertinente referirse, en primera instancia, a la objeción al dictamen pericial. Después analizará si es pertinente que en vía judicial se decreten pruebas distintas a las valoradas en vía administrativa y si, en el caso concreto, está probado el monto del impuesto descontable y las condiciones de utilización de la maquinaria.

Conforme con los antecedentes del proceso, se advierte que la demandante solicitó como prueba el dictamen pericial sobre la contabilidad, para que se establezca, primero, si el IVA que pagó y solicitó como descontable fue contabilizado en la cuenta correspondiente a la propiedad, planta y equipo; segundo, la fecha en que la actora trasladó el saldo de la cuenta construcción en curso a la cuenta contable propiedad, planta y equipo, y la fecha en que la demandante empezó a depreciar el activo; tercero, la fecha en que la construcción en curso estuvo en condiciones de utilización; cuarto, que se dictamine si las erogaciones cuestionadas por la DIAN, que formaron parte de la construcción de la Planta, debían registrarse como mayor valor del activo o, por el contrario, afectar directamente el estado de resultados de la compañía y, por último, que se precise la fecha en que se generó la primera factura de venta de envases y/o tapas de aluminio.

Rendido el dictamen pericial, la DIAN objetó el concepto por error grave. La objeción se fundamentó, primero, en que la prueba era inconducente, y segundo, en que el artículo 236 del C.P.C. dispone que el dictamen no puede versar sobre puntos de derecho y que, en el caso concreto, el objeto de la prueba versó sobre tales aspectos.

Sobre el particular, la Sala precisa que la objeción por error grave, que se fundamenta en la inconducencia de la prueba, es improcedente, por cuanto ese aspecto se alega cuando se decreta la prueba, y para el efecto, la DIAN tuvo la oportunidad de interponer el recurso procedente contra el auto que así lo dispuso.

En cuanto a que se incurrió en error grave, porque el perito resolvió asuntos de derecho, la Sala aprecia que, en el dictamen, el perito se limitó a hacer el análisis contable y, no obstante que citó normas para respaldar el concepto técnico sobre cómo se debió efectuar el registro, esa cita no implica que haya resuelto cuestiones jurídicas.

En este contexto, la Sala no evidencia el supuesto error grave que adujo la DIAN. Sin embargo, como también destaca dos conclusiones que, a su juicio, constituyen pronunciamientos de derecho, la Sala los analizará a continuación, habida cuenta de que respecto al argumento de que en sede judicial no es procedente que se valoren pruebas diferentes a las practicadas en vía administrativa, la Sala advierte que mediante sentencia del 12 de mayo de 2010 señaló que *“(...) considerar que el Juez administrativo sólo puede valorar las pruebas que tuvo en cuenta la Administración para expedir los actos acusados, desconoce no sólo el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho⁸⁵.”*

Pues bien, como conclusión a la pregunta a), conforme a la cual se solicitó que se estableciera, con base en la contabilidad, si el IVA que la parte actora pagó en la construcción de cierta planta, y que solicitó como descontable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios

⁸⁵ Sentencia de 6 de octubre de 2009, Exp. 16801, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz.

del año 2002, en cuantía de \$395.990.330, se encontraba contabilizado en la cuenta correspondiente a la propiedad planta y equipo, el perito explicó que la parte actora trasladó el saldo de la cuenta 1508, correspondiente a “construcciones en curso”, a la cuenta 1516 “Construcciones y Edificaciones”, mediante el comprobante 000255 de abril 30 de 1998, y que en octubre de ese mismo año contabilizó el último reporte de CONCRETOS S.A. Que, en ese sentido, *“la contabilización y registro de los **costos incurridos en la construcción**, afectaron en su **adecuado valor** la cuenta 1516 “Propiedad, planta y equipo – Construcciones y Edificaciones”.* (resalta en negrilla la DIAN)

La Sala considera que la conclusión expuesta por el perito no resolvió un asunto de derecho, pues se limitó a evidenciar cómo y con qué documento soporte registró la parte actora el movimiento que hizo entre las cuentas 1508 y 1516. Así mismo, dejó constancia de que los costos en que incurrió la empresa en la construcción afectaron en el mismo valor la cuenta 1516. En consecuencia, no procede la objeción por error grave.

Por otra parte, en respuesta a la pregunta d), en la que la parte actora solicitó que el auxiliar de la justicia precisara si de conformidad con la contabilidad de la empresa, las erogaciones que cuestionó la DIAN y que formaron parte de la construcción de la planta, debían registrarse como mayor valor del activo o, por el contrario, afectar directamente el estado de resultados de la compañía, el perito concluyó: *“En mi opinión **estas erogaciones corresponden a un mayor valor del activo** y tratarlos como gastos y costos correspondería a una imprecisión, toda vez que el*

beneficiario del servicio o de la compra efectuada es CONCONCRETO S.A. (...)” (resalta en negrilla la DIAN)

La Sala observa que la conclusión expuesta tampoco conlleva un juicio de derecho, pues se limita a responder lo solicitado, esto es, si lo glosado se debía registrar como mayor valor del activo y el perito concluyó que sí.

Ahora bien, precisado que el dictamen pericial se podía decretar en sede judicial y que no procede la objeción por error grave, prosigue la Sala en el análisis de si el dictamen pericial suple la prueba que, a juicio de la DIAN, era la conducente para probar, por una parte, el monto del impuesto descontado y, por otra, las condiciones de utilización de la planta; pues, de conformidad con los artículos 3⁸⁶ y 5 del Decreto 2076 de 1992, para que proceda el descuento, el impuesto sobre las ventas pagado por la construcción o enajenación de bienes de capital debe aparecer discriminado en la factura de compra o documento de nacionalización, y, cuando se trate de bienes de capital construidos por el contribuyente, el descuento consagrado en el artículo 258-1 del E.T. sólo era procedente en el año en que el activo se encontrara en condiciones de utilización.

⁸⁶ “Decreto 2076 de 1992 **ARTICULO 3o. DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL CONSTRUIDOS.** Cuando se trate de bienes de capital que no hayan sido adquiridos o nacionalizados sino construidos por el contribuyente, el descuento

consagrado en el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, sólo será procedente en el año en que el activo se encuentre en condiciones de utilización, y en relación con el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de los

bienes y servicios que van a constituir costo del mismo.

Pues bien, respecto de la factura, habida cuenta de que la parte actora admitió que no la aportó y que, según dijo, su ausencia se suple con la mera relación de descuentos que acreditó ante la DIAN, la Sala precisa que la actora no satisfizo el requisito exigido en el artículo 5 del Decreto 2076 de 1992.⁸⁷

En cuanto a las condiciones de utilización del bien de capital para el año 2002, año en el que la actora invocó el descuento, en el dictamen pericial consta la conclusión del auxiliar de la justicia sobre la fecha en que la construcción en curso estuvo en condiciones de utilización, conforme con la contabilidad de la parte actora. El perito puso de presente que la demandante, mediante el comprobante 000255 de abril 30 de 1998, había registrado el traslado del saldo de la cuenta 1508 “Construcciones en Curso” a la cuenta 1516 “Construcciones y Edificaciones, y que ese hecho permitía concluir que a abril de 1998, la planta ya estaba en condiciones de producción.

Para la Sala, la conclusión del perito permite inferir con claridad que el activo se puso en condiciones de utilización a partir del año 1998, pero no es dable inferir que al año 2002 siguiera en esas condiciones. En consecuencia, la Sala tampoco encuentra acreditado el requisito previsto en el artículo 3º del Decreto 2076 de 1992.

Por lo expuesto, prospera la apelación de la DIAN.

⁸⁷ **ARTICULO 5o. REQUISITO PARA LA PROCEDENCIA DEL DESCUENTO DEL IVA POR BIENES DE CAPITAL.** Para la procedencia del descuento de que trata el artículo 258-1 del Estatuto Tributario, el impuesto sobre las ventas deberá aparecer discriminado en la factura de compra o en el documento de nacionalización, de los respectivos bienes de capital que dan derecho a descuento.”

3.5. DE SI PROCEDÍA IMPONER LA SANCIÓN POR LIBROS DE CONTABILIDAD. Expediente 16884: Renta 2000 (\$317.800.000)

3.5.1. De la demanda

La demandante puso de presente que la DIAN impuso esta sanción porque encontró que el libro de inventarios y balances presentaba atraso por más de cuatro (4) meses. Sin embargo, dijo que la DIAN omitió tener en cuenta que el atraso del libro de inventarios y balances se subsanó el mismo día, dentro de la diligencia de visita. Que, en consecuencia, como la DIAN tuvo la oportunidad de verificar los datos contenidos en el libro de contabilidad, la sanción perdió su razón de ser por sustracción de materia. Citó la sentencia del 7 de junio de 1996 proferida dentro del expediente 7713 para respaldar su argumento.

Por lo tanto, solicitó que se revoque la sanción y que se dé primacía a lo sustancial sobre lo formal (artículo 228 de la C.P.) y se aplique el espíritu de justicia (Art. 683 E.T)

3.5.2. De la contestación de la demanda

En relación con la sanción por libros de contabilidad, dijo que la demandante aceptó la falta y que si bien en el transcurso de la visita de la inspección contable la demandante imprimió, en hojas oficiales, el libro de inventarios y balances del año 2002, que tenía impreso en hojas simples, el

artículo 654 del E.T. establecía de manera taxativa como irregularidad , el retraso por más de cuatro meses, en la contabilidad.

3.5.3. De la sentencia apelada (sentencia del 26 de septiembre de 2007)

Sobre la sanción por libros, el Tribunal consideró que conforme con los artículos 654 y 655 del E.T. es claro que constituye infracción administrativa el hecho de mantener un atraso de más de cuatro meses en el registro de las operaciones económicas en la contabilidad. Que la demandante aceptó el hecho y subsanó la irregularidad el mismo día de la visita contable, pero que esa no es razón para levantar la sanción.

3.5.4. Del recurso de apelación de la demandante

Recalcó que la sanción por libros de contabilidad no debía imponerse cuando se subsana la irregularidad y se permite a los funcionarios comisionados adelantar la visita contable. Respaldó su argumento en la sentencia del 7 de junio de 1996. Así mismo, invocó la sentencia del 26 de septiembre de 2007, pues en esa sentencia, la Sala levantó la sanción por libros de contabilidad cuando el libro oficial se mantiene actualizado en el software de la compañía, tal como ocurrió en el caso concreto y que, por eso, el día de la inspección, simplemente se procedió a la impresión del libro.

3.5.5. De los alegatos de Conclusión

Las partes reiteraron lo dicho.

3.5.6. Del concepto del Ministerio Público

En cuanto a la sanción por libros de contabilidad, dijo que la DIAN probó y la demandante admitió el retraso en los libros de contabilidad, y que ese hecho no se subsana con la impresión de los folios, porque esa corrección fue respecto del año 2002, conforme lo expuso la contribuyente como anotación en el acta respectiva. Citó el folio 131 del expediente.

3.5.7. De la decisión de la Sala

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a la Sala definir si es procedente levantar la sanción por atraso de los libros de contabilidad, cuando el contribuyente subsana el hecho el día en que se solicita la información.

Se analiza la causal de nulidad por violación de los artículos 654⁸⁸ y 655 E.T.⁸⁹ Además, la demandante solicita que se tenga en cuenta la sentencia del 26 de septiembre de 2007, mediante la cual la Sala levantó la sanción por libros, cuando este se mantiene actualizado en el software de la

⁸⁸ Artículo 654: ARTICULO 654. HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos: (...)

f. Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso.”

⁸⁹ Texto original del artículo 655 E.T. “Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de doscientos sesenta y nueve millones novecientos mil pesos (\$269.000.000).. (Valor año base 2000)”

compañía, tal como ocurrió en este caso. En esa sentencia, la Sala precisó que *“la noción de libro de comercio en general, y de contabilidad en particular, tiene un carácter amplio que comprende tanto el concepto tradicional de hojas, como las cintas magnetofónicas, microfichas, disquetes y demás documentos que la tecnología ha puesto al servicio de los procesos económicos. Así, es el concepto amplio de libro debe tenerse en cuenta cuando quiera que deba calificarse el cumplimiento de la obligación legal de llevar la contabilidad.(...)”*

La Sala debe decidir, entonces, si la demandante incurrió en infracción por incumplir la obligación de llevar los libros de contabilidad.

En el caso concreto, conforme con el acta de inspección contable, la DIAN determinó como hallazgo que *“A julio 17 de 2003 fecha del Acta de libros de contabilidad, el Libro de Inventarios y Balances termina el movimiento contable a 31 de diciembre de 2001”*.

En las observaciones que dejó la demandante replicó que *“Con respecto al libro de Inventarios y Balances a 31 de diciembre de 2002, transcribimos el aparte del acta de libros de Julio 17 de 2003 “En el transcurso de la visita la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. NIT 830.021.253-8 imprimió (sic) en las hojas oficiales del folio MB-000070 al folio MB-000075 el libro de inventarios y Balances del año 2002 que se tenía impreso en hojas simples. Esta información es la misma que reposa en el Libro Mayor y Balances a 31 de Diciembre de 2002”*

Habida cuenta de que en el caso concreto está probado que la demandante, en estricto sentido no tenía un atraso, pues procedió a imprimir los documentos solicitados, considera la Sala que es dable aplicar la doctrina judicial que citó la actora y, por tanto, se accede a levantar la sanción por libros de contabilidad. Prospera la apelación.

**3.6. DE SI PROCEDÍA IMPONER LA SANCIÓN POR INEXACTITUD.
Expedientes 16884: Renta 2000 (\$2.176.402.000). 17098: Renta
2001 (\$2.859.309.000). 17449: Renta 2002 (\$4.301.635.000)**

3.6.1. De la demanda

En los tres expedientes, fundamentalmente, la demandante precisó lo siguiente:

Señaló que no incurrió en los presupuestos previstos en el artículo 647 del E.T., porque los datos y cifras que incluyó en la declaración de renta de los años gravables 2000, 2001 y 2002 fueron el resultado de su actuación conforme a lo señalado en la ley, entre otros, los artículos 26 y 107 del E.T.

Que, de todas maneras, todas las glosas son producto de una clara diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de las normas existentes.

Que conforme con el artículo 647 E.T., se incurre en la sanción por inexactitud cuando el contribuyente omite ingresos o impuestos, incluye costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones anticipos inexistentes; utiliza en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

3.6.2. De la contestación de la demanda

La DIAN adujo que la sanción se ajustó a derecho. Que, además, no se presentó una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable.

3.6.3. De las sentencias apeladas (26 de septiembre de 2007, 30 de enero de 2008 y 16 de octubre de 2008):

El Tribunal, en la sentencia del 26 de septiembre de 2007 (Expediente 16884: Renta 2000), reliquidó la sanción de inexactitud, en virtud de que prosperó la apelación de la demandante referida a la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

En la sentencia del 30 de enero de 2008 (Expediente 17098: Renta 2001), reliquidó la sanción por inexactitud, en virtud de que prosperó la apelación de la demandante referida a la deducción por la venta de TIDIS.

En la sentencia del 16 de octubre de 2008 (Expediente 17449: Renta 2002), reliquidó la sanción de inexactitud, en virtud de que prosperó la apelación de la demandante referida a la deducción por la venta de TIDIS y el descuento de IVA por bienes de capital.

3.6.4. Del recurso de apelación de la DIAN

La DIAN apeló las sentencias del 30 de enero y del 16 de octubre de 2008. Se limitó a solicitar que se reliquidaran las sanciones con fundamento en los argumentos que expuso para controvertir la decisión de aceptar la deducción por venta de TIDIS y el descuento del IVA por bienes de capital.

3.6.5. De los alegatos de conclusión

Las partes reiteraron lo dicho en la actuación procesal.

3.6.6. Del concepto del Ministerio Público

No precisó nada en concreto sobre la sanción por inexactitud.

3.6.7. De la decisión de la Sala

Prospera la apelación de la DIAN, toda vez que, conforme con lo expuesto anteriormente, la demandante sí omitió ingresos e incluyó deducciones improcedentes. Dado que se admiten los descuentos como procedentes, no se tendrán en cuenta para tasar la sanción.

Adicionalmente, no se presentó una diferencia de criterios en la interpretación de las normas que la demandante invocó como violadas, pues

la controversia se ciñó a la valoración de las pruebas y, por ende, a la interpretación de los hechos.

También hay lugar a levantar la sanción por libros de contabilidad, por las razones expuestas en el acápite pertinente de las consideraciones.

En consecuencia, la Sala decide:

1. Expediente 16884:

En esta sentencia, el Consejo de Estado decide:

- Mantener la adición de ingresos por \$13.971.000
- Aceptar los descuentos en cuantía de \$3.852.008.
- Rechazar la deducción del dos por mil en cuantía de \$6.934.000
- Confirmar la deducción de la contribución a la Superintendencia de Sociedades (no fue objeto de apelación) por \$13.516.000
- Exonerar de la sanción por libros de contabilidad en cuantía de \$317.800.000
- Reliquidar la sanción por inexactitud

Por lo tanto: Revocará el numeral segundo de la sentencia del 26 de septiembre de 2007. Los demás numerales se confirman. En lugar del numeral segundo, se propone, a título de restablecimiento del derecho, la siguiente liquidación por el impuesto de renta del año 2000:

**DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS
AÑO GRAVABLE 2000**

CONCEPTOS	LIQ PRIVADA	LIQ DIAN	LIQ TRIBUNAL	LIQ C DE E
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	103.267.552.000	103.267.552.000	103.267.552.000	103.267.552.000
TOTAL PASIVO	90.475.499.000	90.475.499.000	90.475.499.000	90.475.499.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	12.792.053.000	12.792.053.000	12.792.053.000	12.792.053.000
VENTAS BRUTAS	89.791.491.000	89.805.462.000	89.805.462.000	89.805.462.000
SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES	20.420.000	20.420.000	20.420.000	20.420.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	369.305.000	369.305.000	369.305.000	369.305.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	4.537.888.000	4.537.888.000	4.537.888.000	4.537.888.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	94.719.104.000	94.733.075.000	94.733.075.000	94.733.075.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	3.852.008.000	0	0	3.852.008.000
OTROS INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI G.O.	2.720.000	2.720.000	2.720.000	2.720.000
TOTAL INGRESOS NETOS	90.864.376.000	94.730.355.000	94.730.355.000	90.878.347.000
COSTO DE VENTA	67.041.165.000	67.041.165.000	67.041.165.000	67.041.165.000
TOTAL COSTOS	67.041.165.000	67.041.165.000	67.041.165.000	67.041.165.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	66.585.000	66.585.000	66.585.000	66.585.000
SALARIOS Y PRESTACIONES	761.802.000	761.802.000	761.802.000	761.802.000

INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	17.296.513.000	17.289.579.000	17.289.579.000	17.289.579.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	873.892.000	873.892.000	873.892.000	873.892.000
OTRAS DEDUCCIONES (CONTRIBUCION A SUPERSOCIEDADES)	617.312.000	603.796.000	617.312.000	617.312.000
TOTAL DEDUCCIONES	19.616.104.000	19.595.654.000	19.609.170.000	19.609.170.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	86.657.269.000	86.636.819.000	86.650.335.000	86.650.335.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	4.207.107.000	8.093.536.000	8.080.020.000	4.228.012.000
RENTA LIQUIDA	4.207.107.000	8.093.536.000	8.080.020.000	4.228.012.000
RENTA PRESUNTIVA	450.068.000	450.068.000	450.068.000	450.068.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	4.207.107.000	8.093.536.000	8.080.020.000	4.228.012.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	1.472.487.000	2.832.738.000	2.828.007.000	1.479.804.000
DESCUENTO IVA POR BIENES DE CAPITAL	1.353.677.000	1.353.677.000	1.353.677.000	1.353.677.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	118.810.000	1.479.061.000	1.474.330.000	126.127.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	118.810.000	1.479.061.000	1.474.330.000	126.127.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	2.556.393.000	2.556.393.000	2.556.393.000	2.556.393.000
MENOS: SALDO A FAVOR ANTERIOR	1.098.766.000	1.098.766.000	1.098.766.000	1.098.766.000
MAS: SANCIONES	3.609.000	2.497.811.000	2.490.241.000	15.316.000
TOTAL SALDO A PAGAR		321.713.000	309.412.000	

O TOTAL SALDO A FAVOR	3.532.740.000			3.513.716.000
-----------------------	---------------	--	--	---------------

Expediente 17098:

En esta sentencia, el Consejo de Estado decide:

- Aceptar los descuentos en cuantía de \$3.699.526.000
- Rechazar los costos por concepto de amortización del activo intangible en cuantía de \$1.379.095.422
- Rechazar la deducción por pérdidas en la venta de TIDIS en cuantía de \$33.120.000
- Reliquidar la sanción por inexactitud

Por lo tanto:

Revocará el numeral segundo de la sentencia del 30 de enero de 2008.

Los demás numerales se confirman.

En lugar del numeral segundo, se propone, a título de restablecimiento del derecho, la siguiente liquidación por el impuesto de renta del año 2001:

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS

AÑO GRAVABLE 2001				
CONCEPTOS	LIQ PRIVADA	LIQ DIAN	LIQ TRIBUNAL	LIQ C DE E
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	90.438.460.000	90.438.460.000	90.438.460.000	90.438.460.000
TOTAL PASIVO	65.306.288.000	65.306.288.000	65.306.288.000	65.306.288.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	25.132.172.000	25.132.172.000	25.132.172.000	25.132.172.000
VENTAS BRUTAS	108.832.782.000	108.832.782.000	108.832.782.000	108.832.782.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	3.102.362.000	3.102.362.000	3.102.362.000	3.102.362.000
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	3.413.208.000	3.413.208.000	3.413.208.000	3.413.208.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	115.348.352.000	115.348.352.000	115.348.352.000	115.348.352.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	3.701.195.000	1.669.000	1.669.000	3.701.195.000
TOTAL INGRESOS NETOS	111.647.157.000	115.346.683.000	115.346.683.000	111.647.157.000
COSTO DE VENTA	84.294.066.000	82.914.971.000	82.914.971.000	82.914.971.000
TOTAL COSTOS	84.294.066.000	82.914.971.000	82.914.971.000	82.914.971.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	270.240.000	270.240.000	270.240.000	270.240.000
SALARIOS Y PRESTACIONES	850.608.000	850.608.000	850.608.000	850.608.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	10.885.390.000	10.885.390.000	10.885.390.000	10.885.390.000
GASTOS EFECTUADOS EN EÑ EXTERIOR	5.473.000	5.473.000	5.473.000	5.473.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	979.205.000	979.205.000	979.205.000	979.205.000
OTRAS DEDUCCIONES (CONTRIBUCION A SUPERSOCIEDADES)	955.960.000	928.671.000	955.960.000	928.671.000

TOTAL DEDUCCIONES	13.946.876.000	13.919.587.000	13.946.876.000	13.919.587.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	98.240.942.000	96.834.558.000	96.861.847.000	96.834.558.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	13.406.215.000	18.512.125.000	18.484.836.000	14.812.599.000
COMPENSACION POR PERDIDAS	12.639.576.000	12.639.576.000	12.639.576.000	12.639.576.000
RENTA LIQUIDA	766.639.000	5.872.549.000	5.845.260.000	2.173.023.000
RENTA PRESUNTIVA	762.206.000	762.206.000	762.206.000	762.206.000
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	766.639.000	5.872.549.000	5.845.260.000	2.173.023.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	268.324.000	2.055.392.000	2.045.841.000	760.558.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	268.324.000	2.055.392.000	2.045.841.000	760.558.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	268.324.000	2.055.392.000	2.045.841.000	760.558.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	3.652.724.000	3.652.724.000	3.652.724.000	3.652.724.000
MAS: SANCIONES	0	2.859.309.000	2.844.027.000	787.574.000
TOTAL SALDO A PAGAR		1.261.977.000	1.237.144.000	
O TOTAL SALDO A FAVOR	3.384.400.000			2.104.592.000

Expediente 17449:

En esta sentencia, el Consejo de Estado decide:

- Aceptar los descuentos en cuantía de \$4.872.305.000
- Rechazar los costos por concepto de amortización del activo intangible en cuantía de \$1.644.666.786
- Rechazar la deducción por pérdidas en la venta de TIDIS en cuantía de \$27.289.028. (es por \$33.120.000)

- Rechazar el descuento del IVA pagado en bienes de capital en cuantía de \$395.990.330
- Reliquidar la sanción por inexactitud

Por lo tanto:

Revocará el numeral segundo de la sentencia del 16 de octubre de 2008.

Los demás numerales se confirman.

En lugar del numeral segundo, se propone, a título de restablecimiento del derecho, la siguiente liquidación por el impuesto de renta del año 2002:

DECLARACION DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO GRAVABLE 2002				
CONCEPTOS	LIQ PRIVADA	LIQ DIAN	LIQ TRIBUNAL	LIQ C DE E
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	89.663.721.000	89.663.721.000	89.663.721.000	89.663.721.000
TOTAL PASIVO	52.288.315.000	52.288.315.000	52.288.315.000	52.288.315.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	37.375.406.000	37.375.406.000	37.375.406.000	37.375.406.000
VENTAS BRUTAS	142.275.734.000	142.275.734.000	142.275.734.000	142.275.734.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	4.028.357.000	4.028.357.000	4.028.357.000	4.028.357.000

OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	1.967.786.000	1.967.786.000	1.967.786.000	1.967.786.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	148.271.877.000	148.271.877.000	148.271.877.000	148.271.877.000
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	5.124.848.000	252.543.000	252.543.000	5.124.848.000
TOTAL INGRESOS NETOS	143.147.029.000	148.019.334.000	148.019.334.000	143.147.029.000
COSTO DE VENTA	109.953.573.000	108.308.906.000	108.308.906.000	108.308.906.000
TOTAL COSTOS	109.953.573.000	108.308.906.000	108.308.906.000	108.308.906.000
COMISIONES, HONORARIOS Y SERVICIOS	112.664.000	112.664.000	112.664.000	112.664.000
SALARIOS Y PRESTACIONES	898.413.000	898.413.000	898.413.000	898.413.000
APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	150.585.000	150.585.000	150.585.000	150.585.000
INTERESES Y DEMAS GASTOS FINANCIEROS	14.997.851.000	14.997.851.000	14.997.851.000	14.997.851.000
GASTOS EFECTUADOS EN EÑ EXTERIOR	9.285.000	9.285.000	9.285.000	9.285.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO	1.056.227.000	1.056.227.000	1.056.227.000	1.056.227.000
OTRAS DEDUCCIONES (CONTRIBUCION A SUPERSOCIEDADES)	2.374.987.000	2.341.867.000	2.374.987.000	2.341.867.000
TOTAL DEDUCCIONES	19.600.012.000	19.566.892.000	19.600.012.000	19.566.892.000
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES	129.553.585.000	127.875.798.000	127.908.918.000	127.875.798.000

RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	13.593.444.000	20.143.536.000	20.110.416.000	15.271.231.000
COMPENSACION POR PERDIDAS	4.065.997.000	4.065.997.000	4.065.997.000	4.065.997.000
RENDA LIQUIDA	9.527.447.000	16.077.539.000	16.044.419.000	11.205.234.000
RENDA PRESUNTIVA	1.503.865.000	1.503.865.000	1.503.865.000	1.503.865.000
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	9.527.447.000	16.077.539.000	16.044.419.000	11.205.234.000
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	3.334.606.000	5.627.138.000	5.615.547.000	3.921.832.000
DESCUENTO IVA BIENES DE CAPITAL	2.939.841.000	2.543.851.000	2.939.841.000	2.543.851.000
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	394.765.000	3.083.287.000	2.675.706.000	1.377.981.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	394.765.000	3.083.287.000	2.675.706.000	1.377.981.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	4.724.451.000	4.724.451.000	4.724.451.000	4.724.451.000
MAS ANTICIPO A LA SOBRETASA	19.739.000	19.739.000	19.739.000	19.739.000
MAS: SANCIONES	10.480.000	4.312.115.000	3.659.986.000	1.583.626.000
TOTAL SALDO A PAGAR		2.690.690.000	1.630.980.000	
O TOTAL SALDO A FAVOR	4.299.467.000			1.743.105.000

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

FALLA

PRIMERO. CONFÍRMASE el numeral primero, y **REVOCASE** el numeral segundo, de las sentencias del 26 de septiembre de 2007, 30 de enero y 16 de octubre de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferidas dentro de los procesos (acumulados) que en acción de nulidad y restablecimiento del derecho inició CROWN COLOMBIANA S.A. contra La DIAN: Expedientes 16884, 17098 y 17449.

SEGUNDO. En lugar del numeral segundo de las citadas sentencias, se dispone:

A título de restablecimiento del derecho, ténganse como liquidaciones del impuesto de renta por los años gravables 2000, 2001 y 2002 de la Sociedad Crown Colombiana S.A. las insertas en la parte motiva de esta providencia (páginas 102 a 107).

TERCERO. RECONÓCESE personería a los Doctores Antonio Granados Cardona, María Helena Caviedes y Ana Isabel Camargo como apoderados de la DIAN en los respectivos procesos 16684, 17098 y 17449.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

JOSÉ ELBERTH CASTAÑEDA DURÁN

**Conjuez
(AUSENTE)**

LUCY CRUZ DE QUIÑONES

**Conjuez
Aclara voto**