

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., trece (13) de noviembre de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005 01895-02**  
**No. Interno: 17108**  
**Demandante: CROWN COLOMBIANA S.A.**  
**Demandado: U.A.E. DIAN**  
**Asunto: Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho IVA año 2000, Tercer Bimestre.**

**FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante –Crown Colombiana S.A.– contra la sentencia del 23 de enero de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca<sup>1</sup>, que negó la nulidad de los actos

---

<sup>1</sup> Se transcribe la parte resolutive:

“1. DENIÉGASE las súplicas de la demanda.

2. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas

administrativos por los cuales, la DIAN formuló liquidación oficial por impuesto a las ventas [tercer bimestre del año 2000].

## **1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 14 de marzo de 2000, la Sociedad CROWN COLOMBIANA S.A.<sup>2</sup> presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2000, en la que se liquidó un saldo a favor de \$2.918.391.000.
- El 4 de agosto de 2004, previa formulación del requerimiento especial y de su respuesta, la DIAN formuló la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000120 en la que: (i) adicionó ingresos brutos por operaciones gravadas en cuantía de \$660.539.000 (ii) modificó el impuesto generado por operaciones gravadas y estableció una mayor diferencia y un mayor saldo a pagar por el período fiscal de \$99.081.000, (iii) impuso una sanción por inexactitud de \$158.530.000, y (iv) disminuyó el saldo a favor a \$2.660.780.000.
- El 24 de junio de 2005, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto contra la mentada liquidación oficial, mediante Resolución No. 310662005000023, la DIAN decidió confirmarla.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

---

3. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

<sup>2</sup> En adelante CROWN

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, CROWN COLOMBIANA S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“1. Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000120 del 4 de agosto de 2004, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., y en la Resolución N° 310662005000023 del 24 de junio de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., mediante las cuales se determinó y confirmó un mayor impuesto sobre las ventas y se impuso sanción por inexactitud por el Tercer (3) Bimestre de 2000 la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A., por haberse expedido con clara violación de las normas legales en que debió fundamentarse, tal y como se dejó explicado en los acápite anteriores.

2. Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A., declarando que no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado por concepto del impuesto sobre las ventas Tercer (3) bimestre de 2000, ni la sanción que por inexactitud se impuso. Y que por ende la declaración privada presentada por esta vigencia fiscal se encuentra en firme.”

### **2.1.1. Las normas violadas**

El demandante invocó como normas violadas los artículos 26, 107, 447, 454, 647, 683,742 y siguientes del E.T.

### **2.1.2. Concepto de la violación:**

Se resume así:

#### **a. Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas**

La demandante explicó que la glosa surgió como consecuencia de la interpretación que hizo la DIAN de dos contratos que suscribió con Bavaria S.A., uno de compra venta y otro de suministro.

Dijo que en virtud del contrato de compraventa adquirió un activo [maquinaria y equipo para la fábrica de envases] y en virtud del contrato de suministro, adquirió un derecho [derecho de exclusividad para suministrar envases de aluminio].

Para explicar el objetivo y adecuada interpretación que, a su juicio, se debe hacer de los contratos, resumió y explicó el contenido de cada contrato, así como el de las actas de la Junta Directiva de Crown y de Bavaria S.A. y de los registros contables de las sociedades, pruebas éstas que tuvo en cuenta la DIAN para formular la glosa.

Increpó que La DIAN interpretó equivocadamente los negocios jurídicos acordados, puesto que concluyó que la venta de la maquinaria y equipo se transó en US\$13'500.000, de los cuales US\$4'500.000 fueron pagados en efectivo y el saldo de US\$8'500.000, mediante descuentos en ventas. Que, por lo tanto, a juicio de la DIAN, los US\$8'500.000 constituían una deuda asumida por Crown para pagar la maquinaria, interpretación que motivó el rechazo de los descuentos [para el primer bimestre del año 2000 en cuantía de [\$660.539.000] y la adición, en el mismo monto, del ingreso. Cuestionó que La DIAN no haya tenido en cuenta que Bavaria S.A. no registró en la contabilidad ninguna cuenta por cobrar ni ingresos obtenidos en virtud de la presunta venta efectuada por US\$13'500.000.

Para desvirtuar lo dicho por la DIAN, Crown explicó que en el contrato de suministro se estableció el otorgamiento de un descuento por compras de envases de aluminio. De manera que, si Bavaria S.A. no compraba los envases de aluminio, Crown no asumía ninguna obligación de pago en favor de Bavaria S.A., puesto que, simple y llanamente Crown no había contraído una deuda sino concedido un descuento puro y simple.

Precisado lo anterior, esto es, que concedió descuentos efectivos y que no contrajo ninguna deuda, dijo que conforme con el artículo 454 del Estatuto Tributario, los descuentos efectivos, como el otorgado a Bavaria S.A., que consten en la factura o en documento equivalente no forman parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas. Que, por lo tanto, la adición de ingresos es improcedente. Alegó que los actos administrativos no fueron motivados porque la DIAN se precisó a decir que los descuentos pueden ser condicionados y efectivos y que ambos, en estricto sentido, constituyen un menor valor de ingreso para el vendedor.

Pidió que se valoraran los contratos y las facturas que expidió Crown pues estos documentos, según dijo, prueban la existencia y el otorgamiento del descuento. Que, así mismo, el certificado del revisor fiscal que adujo al proceso prueba el monto individual de cada factura, el descuento dado sobre cada operación y el valor total de las ventas realizadas durante el tercer bimestre del año 2000.

Insistió en que ese certificado junto con los contratos, las actas y las contabilidades permiten probar que el negocio que transaron las dos compañías nunca comprendió el otorgamiento de un préstamo por US \$8.500.000, sino la concesión de un descuento puro y simple.

#### **b. Sanción por inexactitud.**

El demandante alegó que no es procedente la sanción por inexactitud, ya que no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, toda vez que, los datos y cifras incluidas en la declaración privada se ajustan a lo señalado en la ley. Que, además, no adelantó maniobras fraudulentas y obró conforme a su criterio sobre la interpretación de la normatividad tributaria aplicable al caso concreto.

## **2.2. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN, por apoderado judicial, contestó la demanda, que se resume así:

### **a. Adición de ingresos brutos**

La DIAN valoró probatoriamente las actas de la Junta Directiva de Crown, que dan cuenta de las discusiones preliminares que sostuvo con Bavaria S.A. para consolidar el contrato de compra venta de la maquinaria. Precisó que en el Acta No. 21 del 19 de abril de 1999 se advierte que el precio que le pusieron al contrato de compraventa de la maquinaria de envases fue de US\$13.000.000, de los cuales, \$US4.500.000 correspondían al precio de la maquinaria y los US\$9.000.000 restantes al valor del mercado.

También valoró los contratos suscritos por Bavaria S.A. y Crown, y dijo que en el contrato de suministro 800-13855, se pudo verificar la existencia de la obligación de suministrar envases de aluminio con sus respectivas tapas abre-fácil, así como la del pago de un precio so pena de interés. Y que si bien se pudo haber pactado un presunto descuento, las pruebas, según la apoderada de la DIAN, dan cuenta de que no se trataría de un descuento puro y simple, sino de un descuento condicionado al derecho de exclusividad pues estaría sujeto a la aplicación de una

fórmula para calcular su cuantía, al cumplimiento de un plazo, a la cantidad que debía suministrarse y a la producción, entre otros factores. Que, por lo tanto, al tenor del artículo 454 E.T., ese descuento no era factible restarlo de la base gravable para calcular el impuesto sobre las ventas.

También precisó que en la contabilidad de Crown, específicamente, en el libro auxiliar de la cuenta No. 4120641 “descuento en ventas”, se registraron débitos a favor de Bavaria S.A. que totalizan la suma de \$660.539.000, de los cuales, \$322.435.049 se destinan a abono de capital y \$238.041.041 a intereses. Que esta forma de registrar la operación no consulta la realidad del negocio pues no se cumplieron los requisitos de los artículos 125, 130 y 131 del Decreto 2649 de 1993.

De manera que, la DIAN concluyó, que no existe el descuento alegado. Que Crown y Bavaria S.A., en realidad, hicieron un cruce de cuentas por las sumas debidas, pues Crown abono parte del descuento presuntamente otorgado al total del capital adeudado a Bavaria S.A. por la venta de maquinaria.

#### **b. Sanción por inexactitud**

Para la DIAN, la sanción por inexactitud es procedente, pues, se demostró que la actuación de la demandante condujo a la omisión de ingresos gravados y la inclusión de descuentos inexistentes, conductas descritas como sancionables en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Que, además, no hubo diferencia de criterios.

### **2.3. LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan a continuación:

**a. Adición de ingresos**

El Tribunal, con fundamento en las actas de la Junta Directiva de Crown y en los contratos de compraventa de equipos y de suministro, concluyó lo siguiente:

“Existen dos contratos suscritos entre la actora y BAVARIA S.A., cuales son el de compraventa por la suma de US\$4.500.000 y el de suministro dentro del cual CROWN se comprometió a otorgar un descuento a BAVARIA S.A. que no podía exceder de US\$8.500.000.

Las actas de la Junta Directiva autorizan la celebración de un contrato por valor de US\$13.500.00, sin embargo, sin justificación aparente se celebraron dos por un valor de US\$13'000.000, lo cual resulta contrario a la autorización expresa por parte del máximo órgano directivo.

El valor total de la negociación realmente asciende a US\$13'000.000 que serían cancelados así: la suma de US\$4.500.000 en efectivo y la otra en descuentos que debía otorgar la actora sobre los primeros 1.600.000.000 de envases requeridos por BAVARIA S.A., sin que estos puedan superar el monto de US\$8.500.000. Es decir, que aun cuando los contratos se celebraron de manera independiente, realmente existe un único acuerdo contractual respecto de la maquinaria, sólo que su pago se pactó una parte de contado y la otra a manera de descuentos.

De la valoración del acervo probatorio la Sala concluye que la negociación entre BAVARIA S.A. con CROWN COLOMBIANA S.A., tiene como fin la participación directa de la primera como accionista de CROWN COLOMBIANA S.A. Que existe un acuerdo de pago por la suma de ocho millones quinientos mil dólares US\$8.500.000 como parte de pago del total del costo del contrato de compraventa de la maquinaria, los cuales son pagaderos mediante “descuentos” que deben ser otorgados por CROWN a BAVARIA dentro de los 10 años contados a partir de la primera facturación por concepto de envases producidos por la accionante.

Así las cosas los valores que pretenden tomar como descuento efectivo con fundamento en el artículo 454 del Estatuto Tributario no pueden ser tomados como tales, por cuanto la suma de \$660.539.000, de acuerdo al tipo de negociación y a los convenios entre las partes, configura un pago respecto al contrato de compraventa celebrado.

En cuanto a la prueba testimonial trasladada, la Sala advierte que los testimonios rendidos por los representantes legales de las distintas sociedades citados al proceso a solicitud de la parte actora, no son admisibles para demostrar los hechos del presente proceso. La finalidad de la parte actora respecto de esta prueba es demostrar que es costumbre mercantil conceder descuentos en ventas, y los testigos coinciden en tal afirmación. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el “descuento” se deriva de diversos convenios y negociaciones planificadas para ser ejecutadas en varios períodos, dentro de los cuales los descuentos bajo la modalidad de suministro de envases, se configuraron como una forma de pago, distintas a las del comercio al detal, a las que se refieren los testigos.”

En consecuencia, confirmó la glosa formulada por la DIAN, así como la sanción por inexactitud.

#### **b. Sanción por inexactitud**

Respecto de la sanción, el a quo precisó no es pertinente exonerar a la demandante de la sanción por inexactitud con fundamento en el inciso final del artículo 647 del E.T. pues consideró que en el presente caso no se presentó una diferencia de criterios. Precisó que la discusión se centró en establecer la realidad de la operación económica que llevaron a cabo Crown y Bavaria S.A.

#### **2.4. EI RECURSO DE APELACIÓN**

La demandante interpuso el recurso de apelación. Precisó que está probado en el expediente que Crown pertenece al Grupo Ardila Lulle, mientras que Bavaria S.A. al grupo Santo Domingo. Que es un hecho notorio que ambos grupos económicos son absolutamente competitivos, “de manera que todas y cada una de las transacciones económicas que realizan cada uno de ellos, están enmarcadas dentro de estrategias económicas que les permitan obtener el mejor resultado posible en beneficio propio y aún, posiblemente, en detrimento de su competidor”.

Insistió en que los contratos de compraventa y de suministro son independientes. Que no es cierto que existiera o haya existido una participación accionaria de Bavaria en Crown como lo sostuvo el Tribunal. Cuestionó que el a quo haya convenido en la interpretación que hizo la DIAN sobre la existencia de una presunta deuda. Insistió en que Crown otorgó un descuento puro y simple derivado de la venta de envases y que, por tanto, no forma parte de la base gravable del impuesto.

Dijo que la glosa de la DIAN se fundamentó en la presunta simulación a la que se habrían prestado las dos compañías. Rebatió ese argumento con una cita de una sentencia del 6 de octubre de 2000 proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Precisó que la simulación requiere el acuerdo entre las partes con el ánimo de defraudar al fisco y que en el caso no se dio puesto que los contratos se ejecutaron conforme se convinieron. Pidió que se tuviera en cuenta el concepto del representante del Ministerio Público en la primera instancia que fue favorable a las pretensiones de Crown.

Por último, insistió en que la sanción por inexactitud es improcedente.

En otro memorial de sustentación del recurso de apelación, el demandante hizo hincapié en lo que era la simulación tanto para la doctrina nacional como foránea, e insistió en que se analizara el caso conforme lo hizo la Sala para cuando decidió cierto caso en el que sí se habría presentado la simulación [sentencia anteriormente citada del 6 de octubre de 2000].

## **2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

### **2.5.1. Alegato de la parte demandante [CROWN]**

El demandante reiteró las discrepancias que planteó en el recurso de apelación respecto de las conclusiones que esgrimió el a quo. Para desvirtuar la presunta participación accionaria de Bavaria S.A. en Crown, que dio por probada el Tribunal, aportó el certificado de revisor fiscal de Crown que contiene el historial de la empresa desde el año 1996 hasta la fecha de presentación del memorial de alegatos [12 de septiembre de 2008], que, según dijo, da cuenta de quiénes han sido los accionistas de Crown por ese período y entre los que no se encuentra

Bavaria S.A. También aclaró cuál era el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas. Estimó que con la prueba aportada se elimina cualquier duda del posible vínculo que pudiera existir entre Crown y Bavaria S.A.

Posteriormente insistió en que estaba demostrada la existencia de los contratos de compraventa y de suministro, y que estos se ejecutaron conforme se concibieron, a efectos de insistir en que es errónea la valoración probatoria que hicieron la DIAN y el tribunal sobre las pruebas aportadas para demostrar su dicho.

Añadió que habida cuenta de que la DIAN interpretó que la maquinaria se adquirió por la suma de US\$13.000.000, motivo que, a su juicio, la impulsó a señalar que el contrato de suministro era simulado, precisó que la maquinaria y el equipo adquirido, en realidad, se valoraron en US\$250.000. Que, por eso, en las notas a los estados financieros se observa que Crown registró el valor de la maquinaria y el equipo en ese valor, y los US\$4.250.000 restantes, los contabilizó como un intangible por el derecho adquirido en la exclusividad con Bavaria S.A.

Hizo hincapié en que Crown adquirió una maquinaria obsoleta y que nunca utilizó con el ánimo de obtener la calidad de proveedor exclusivo de las tapas y envases de aluminio de Bavaria por el plazo de 10 años, derecho que adquirió por la suscripción del contrato de suministro. Dijo que comercialmente habría sido imposible el negocio si no se transaba como se transó.

Agregó que no era cierta la supuesta simulación de los contratos con el ánimo de ocultar la presunta cuenta por cobrar equivalente a US\$8.500.000. Insistió en que las pruebas dan cuenta de la existencia de los descuentos. No de la deuda. En este aspecto, reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

Bajo el presupuesto de que demostró la existencia del descuento puro y simple, reiteró que ese descuento no forma parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas. Y, en consecuencia, pidió que se levantara la sanción por inexactitud.

Agregó que si llegare a prosperar cualquiera de las glosas planteadas, se estaría en presencia de una clara diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de la normatividad existente. Por lo tanto, pidió que se le exonere de la sanción por inexactitud.

#### **2.5.2. Alegato de la parte demandada [DIAN]**

La DIAN solicitó confirmar la sentencia impugnada, ya que, según dijo, no encuentra bases jurídicas que sustenten los argumentos presentados por el apelante frente a los cargos propuestos en el recurso de apelación.

Dijo, que los efectos del contrato de compraventa de maquinaria supeditaron el desarrollo del contrato de suministro y viceversa. El descuento otorgado, no es otra cosa que la forma de pagar la obligación que Crown tenía con Bavaria y, por tanto, no puede restarse de la base gravable del IVA, dado que, no se cumplen los requisitos del artículo 454 del Estatuto Tributario.

La sanción por inexactitud es procedente en la medida en que las actuaciones de la actora no tienen fundamento objetivo y razonable.

**El Ministerio Público**, no se pronunció.

### 3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

#### Cuestión previa

La Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez manifestó impedimento para conocer del presente proceso, con fundamento en el numeral 5 del artículo 150 del Código de Procedimiento Civil<sup>3</sup>, debido a que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena, quien se desempeña como magistrada auxiliar de su despacho, actuó en el proceso como apoderada de la parte demandada<sup>4</sup>.

Consta en el expediente que la doctora Ana Rosa Suárez Valbuena presentó el escrito de contestación de la demanda<sup>5</sup> y que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca la reconoció como apoderada de la parte demandada<sup>6</sup>.

En consecuencia, como la doctora Suarez Valbuena, que ahora se desempeña como magistrada auxiliar en el despacho en el que es titular la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, actuó en representación de la U.A.E. DIAN., se configura la causal de impedimento alegada, en consecuencia, se declarará fundado el impedimento manifestado.

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjuces.

---

<sup>3</sup> "5. Ser alguna de las partes, su representante o apoderado, dependiente o mandatario del juez o administrador de sus negocios".

<sup>4</sup> Fl. 119 c.p.

<sup>5</sup> Fls. 101 a 118 c.p.

<sup>6</sup> Mediante auto del 20 de octubre de 2006 (Fls. 137 c.p.).

## **Asunto de Fondo**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por Crown Colombiana S.A. –parte demandante en el proceso– la Sala debe decidir si son nulos: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000120 del 4 de agosto de 2004, que modificó el impuesto sobre las ventas que presentó Crown por el primer bimestre del año 2000 y (ii) la Resolución No. 310662005000023 del 24 de junio de 2005, que confirmó, en reconsideración, la liquidación oficial. Ambas proferidas por la Administración de Grandes Contribuyentes de la DIAN.

### **3.1. Problema jurídico**

En concreto, la Sala debe decidir si forman parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas, por el tercer bimestre del año 2000, los \$660.539.000 que la DIAN glosó por considerar que no corresponden a un descuento efectivo hecho por Crown a la empresa Bavaria S.A., sino que corresponden a una deuda contraída por la propia Crown para pagar la maquinaria y equipo para hacer envases que le habría vendido Bavaria S.A.

La discusión gira en torno a la valoración de las pruebas que hizo la DIAN, y en torno a la presunta simulación que habría fraguado Crown para ocultar la presunta deuda que habría contraído con Bavaria con el ánimo de favorecerse fiscalmente.

Para decidir la litis, la Sala considera pertinente reiterar el análisis hecho en la sentencia del 5 de junio de 2014 [expedientes 16884, 17449, 17098], en la que decidió la demanda de nulidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN

formuló las liquidaciones oficiales del impuesto de renta por los años 2000, 2001 y 2002.

Lo anterior por cuanto, las pruebas recaudadas en el proceso administrativo GO 2000 2003 001637, correspondiente al impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2000, fueron trasladadas a las actuaciones administrativas que se adelantaron tanto por el impuesto de renta del año 2000, como por el impuesto sobre las ventas de los bimestres 1 y 3 de ese mismo año<sup>7</sup>.

Para el efecto, entonces, la Sala retomará el marco teórico que se expuso en la sentencia del 5 de junio de 2014 referido a: (i) la forma, el contenido y la interpretación del negocio jurídico, (ii) la simulación del negocio jurídico, (iii) El abuso de las formas jurídicas y (iv) el principio de la unidad de la prueba.

Precisado ese marco teórico, la Sala analizará el caso concreto. Para el efecto, 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, y con fundamento en la decisión que se tome, analizará el artículo 454 del E.T. que regula el tratamiento de los descuentos efectivos en materia del impuesto sobre las ventas y adoptará la decisión definitiva. Por último, precisará lo pertinente sobre la procedencia de la sanción por inexactitud.

### **3.2. Marco Teórico**

#### **3.2.1. La forma, el contenido y la interpretación del negocio jurídico**

---

<sup>7</sup> Folios 192 y 287 c.a.a.

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”<sup>8</sup>

La estructura del negocio jurídico, como reconocimiento de la autonomía privada, según Betti<sup>9</sup>, 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 comportamiento<sup>10</sup>, 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

---

<sup>8</sup> Emilio Betti. Teoría General del Negocio Jurídico. Segunda Edición. Editorial Revista de Derecho Privado. Madrid. Pág. 44

<sup>9</sup> idem

<sup>10</sup> 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

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

### **3.2.2. 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.”*<sup>11</sup>

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.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> C. Massimo BIANCA. Derecho Civil. 3. El contrato. Fernando Hinestrosa. Edgar Cortés Traductores. Universidad Externado de Colombia.

<sup>12</sup> idem

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 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).<sup>13</sup>

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,

---

<sup>13</sup> 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).

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 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).”<sup>14</sup>

---

<sup>14</sup> ibídem

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

### **3.2.3. El abuso de las formas jurídicas en materia tributaria<sup>15</sup>**

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 García<sup>16</sup> 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.”<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> 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/>

<sup>16</sup> <http://www.garridorengifo.com/bienvenidos/doc/El%20Abuso%20del%20Derecho.pdf>

<sup>17</sup> [idem](#)

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

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].”<sup>18</sup>

En materia tributaria, la Corte Constitucional, en la sentencia C-015 de 1993<sup>19</sup> 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 ley<sup>20</sup>. 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

---

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

<sup>18</sup> <http://www.garridorengifo.com/bienvenidos/doc/EI%20Abuso%20del%20Derecho.pdf>

<sup>19</sup> 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.

<sup>20</sup> 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).”

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 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 últimas 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 **intentio juris** deberá ser desplazada por la **intentio 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.

#### **3.2.4. 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”.*<sup>21</sup>

En similar sentido, el tratadista Hernán Fabio López Blanco<sup>22</sup>, 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 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.

---

<sup>21</sup> Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal.Tomo II. Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC- Bogotá 1984. Págs. 16 y 17.

<sup>22</sup> Hernán Fabio López Blanco. Procedimiento Civil. Tomo 3 Pruebas. Dupré Editores. Segunda Edición 2008. Págs. 39 y 41.

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...*”<sup>23</sup>, y por el segundo, “*lo que se puede probar en general*”<sup>24</sup>

### **3.3. Del análisis del caso concreto.**

#### **3.3.1. Del Thema probandum y del objeto de la prueba en el caso concreto.**

De la sentencia apelada 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 compraventa 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

---

<sup>23</sup> Op Cit 3 Pág. 51

<sup>24</sup> Op cit 3. Pág. 51

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 el denuncia de ventas del tercer bimestre del año 2000, 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.

Para el efecto, se tendrán en cuenta los hechos relevantes para decidir la litis que se pasan a relacionar a continuación.

### **3.3.2. 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, de los contratos que originaron los descuentos cuestionados por la DIAN y de la forma en que fueron contabilizados:

- **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 1998<sup>25</sup>.

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 1998<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> Expediente 16884: Folios 1670 y 1671  
Expediente 17449: folio 302

Expediente 17098: folio 1670-1671

<sup>26</sup> Expediente 16884: Folios 1418 a 1421

Expediente 17449: folio 275 a 278

Expediente 17098: folio 1418-1421

- Conforme consta en el Acta No. 19 del 4 de febrero de 1999<sup>27</sup>, 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 1999<sup>28</sup>, la Junta Directiva de Crown Colombiana S.A. autorizó al Gerente General de 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

---

<sup>27</sup> Expediente 16884: Folios 1416 a 1418

Expediente 17449: folio 273 a 275

Expediente 17098: folio 1416-1418

<sup>28</sup> Expediente 16884: Folio 1616

Expediente 17449: folio 267

Expediente 17098: folio 1616

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 equipos<sup>29</sup> y promesa de suministro<sup>30</sup>. 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.*

*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*

---

<sup>29</sup> Expediente 16884: Folios 1940 y 1947

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

Expediente 17098: folios 823 a 830.

<sup>30</sup> Expediente 16884: Folios 1932 y 2030

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

Expediente 17098: folios 831 a 840.

*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.<sup>31</sup> 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.
- **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 \$7.219.980.000<sup>32</sup>.
- **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.

---

<sup>31</sup> Expediente 16884: Folios 1948 a 1953  
Expediente 17098: folios 1069 a 1070  
Expediente 17449. Folios 304 a 309

<sup>32</sup> Expediente 16884: Folios 1282

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

Expediente 17098: folios 1031.

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 PROVEEDOR<sup>33</sup> se obliga a **suministrar** periódicamente a LOS CONSUMIDORES<sup>34</sup>, el 100% de sus requerimientos en Colombia de envases de aluminio y sus respectivas tapas abre-fácil, (...). LOS CONSUMIDORES, por 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).*

---

<sup>33</sup> Se refiere a CROWN COLOMBIANA S.A.

<sup>34</sup> Se refiere a BAVARIA y sus empresas afiliadas.

*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 1999<sup>35</sup>, 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.”*

---

<sup>35</sup> Expediente 16884: Folios 1617 y 1618  
Expediente 17449: folio 268 a 269

Expediente 17098: folio 1617 -1618

- Conforme con el informe final de visita, que se puede consultar en los folios 289 a 293 del c.a., se deja la constancia de que la DIAN valoró las siguientes pruebas, que consideró relevantes para decidir la controversia suscitada por el tercer bimestre del impuesto sobre las ventas del año 2000.
- :
- Cuadro explicativo del cálculo de los descuentos del tercer período gravable del impuesto sobre las ventas del año 2000, presentado por Crown Colombiana S.A. en el que se discrimina el valor del descuento en cuantía de \$660.539.434., así: por abono a capital, la suma de \$365.480.609.; y, por abono a intereses, la suma de \$295.058.825.<sup>36</sup>
- Registro contable del descuento, en la cuenta PUC 4120641:

NOMBRE	NIT	INTERESES	ABONO A CAPITAL	TOTAL DESCUENTO
Bavaria S.A	860.005.224	259.871.767	320.472.447	580.344.241
Cervecería Aguila S.A.	890.101.878	35.187.058	45.008.162	80.195.220
TOTALES		295.058.825	365.480.609	660.539.434

- Facturas de venta de los envases<sup>37</sup>

### 3.3.3. La valoración probatoria de la Sala. Del análisis del caso concreto

<sup>36</sup> Folios 242 c.a.a.

<sup>37</sup> Folios 199 a 209 c.a.a.

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”*<sup>38</sup>.

---

<sup>38</sup> Artículo 36 del Decreto 2649 de 1993.

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 un documento en el que enlista todas las facturas que expidió en el tercer bimestre de 2000, y en las que consta que el descuento arroja un total de \$660.539.434. Estas pruebas dan cuenta del 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 controvertió 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 de 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 objeto<sup>39</sup> 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.

---

<sup>39</sup> 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"

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.

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 Águila durante el tercer bimestre del año 2000.

Valorada esa prueba en sana crítica, con el contenido del contrato de suministro, la Sala considera que ese cuadro no representa las condiciones de pago de un pasivo, como lo concluyó 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.<sup>40</sup> Las partes contratantes tuvieron en cuenta, en el contrato de suministro, la tasa libor<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> El **Interés** es el rendimiento que se paga a los que prestan dinero. Paul A. Samuelson. William D. Nordhaus. Economía. Mc Graw Hill. Decimoctava 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)..."

<sup>41</sup> 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

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 Sala<sup>42</sup> ha dicho que los descuentos en general se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios<sup>43</sup>, y pueden ser (i) comerciales o a “pie de factura”, o (ii) financieros o condicionados.

Los *descuentos comerciales* o a “*pie de factura*” se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros<sup>44</sup> y no implican

---

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>

<sup>42</sup> 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

<sup>43</sup> 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*”.

<sup>44</sup> LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras para el adquirente<sup>45</sup>.

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 crédito<sup>46</sup> y el segundo en el débito<sup>47</sup>. Con lo anterior, se logra un efecto neutro, pues aunque el valor total de la venta se registra como 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.**

---

<sup>45</sup> Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>46</sup> 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*”.

<sup>47</sup> 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*”.

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 acordado<sup>48</sup>.

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*”<sup>49</sup>. 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.

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.

---

<sup>48</sup> LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

<sup>49</sup> CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.

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.<sup>50</sup>

---

<sup>50</sup> 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 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)

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.

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 tal. No como pasivo, pues probatoriamente aparecen debidamente concertados y causados.

### **3.3.4. Tratamiento tributario de los descuentos efectivos en el impuesto sobre las ventas. Aplicación del artículo 454 del E.T. al caso concreto**

Conforme con el artículo 447 del Estatuto Tributario la base gravable del impuesto a las ventas es el valor total de la operación, con inclusión, entre otros, de gastos directos de financiación, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado.

De su parte, el artículo 454 *ibídem* dispone:

*“Artículo 454. Los descuentos efectivos no integran la base gravable. No forman parte de la base gravable los descuentos efectivos que consten en la factura o documento equivalente, siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición y resulten normales según la costumbre comercial; tampoco la integran el valor de los empaques y envases cuando en virtud de convenios o costumbres comerciales sean materia de devolución.”*

Según la disposición transcrita, para que los descuentos a clientes no hagan parte de la base gravable del impuesto a las ventas, se deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que sean efectivos;
- Que consten en la factura o documento equivalente;
- Que no estén sujetos a ninguna condición, y,
- Que sean normales, según la costumbre comercial.

Para que un descuento sea efectivo, debe haber una disminución en el precio real del bien o servicio enajenado, es decir, no se admiten descuentos nominales.

A su vez, es imperativo que el descuento conste en la factura o documento equivalente, y en consecuencia, el vendedor debe otorgarlo al momento de efectuar la venta. Al respecto, es consecuente dicha exclusión de la base gravable del impuesto sobre las ventas, pues, el menor costo de la operación no es un “valor agregado” por el vendedor, y, además, no hace parte del valor pagado por el comprador.

En el mismo sentido, el descuento debe ser incondicional, por tanto, no puede depender de un acontecimiento futuro e incierto [artículo 1530 del Código Civil]. No hay condición cuando la obligación depende de un hecho pasado o presente, pues, en tales casos existe certeza de la ocurrencia del evento y de su consecuencia.

En general, los descuentos son estímulos que se conceden, por ejemplo, por el pago anticipado, o por volumen de compras en un período determinado. Comercialmente, son conocidos como descuentos “*por pronto pago*” o “*por volumen*” y la obligación de concederlos nace en la medida en que se cumplan las condiciones mencionadas.

Además, para excluir los descuentos, estos deben ser normales según la “*costumbre comercial*”, esto es, conforme al sector económico o a la región en la que se realicen.

Dado que en el caso *sub exámine*, con fundamento en la valoración de las pruebas que hizo la Sala, se concluyó que Crown sí otorgó descuentos a pie de factura, está demostrado que tales descuentos no forman parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas y que, en consecuencia, no es procedente la adición de ingresos que propuso la DIAN.

Adicionalmente, como lo ha precisado la Sala y se reitera en esta oportunidad, los descuentos otorgados no se sujetaron a ninguna condición, y resultan normales, de acuerdo a la costumbre mercantil.<sup>51</sup>

### **3.3.5. Sanción por inexactitud**

En cuanto a la sanción por inexactitud, toda vez que ésta se calculó sobre el valor de la adición realizada al renglón BD (Ingresos Brutos por Operaciones Gravadas), como consecuencia de la anulación del acto acusado, deviene su improcedencia.

### **3.3.6. Decisión**

Conforme con lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia. En su lugar, se anularán los actos demandados y, como restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas que presentó el demandante por el tercer bimestre del año 2000.

---

<sup>51</sup> Ver entre otras sentencias: CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., tres (3) de diciembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-0190001(16936). Demandante: CROWN COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá, D.C., tres (3) de diciembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01898-02(17109). Actor: CROWN COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

El ponente aclara que en las sentencias citadas, que resolvieron casos entre las mismas partes, pero referidos a otros períodos del impuesto sobre las ventas, salvó el voto. En esta oportunidad, apoya la decisión mayoritaria con fundamento en las razones expuestas en la parte considerativa de la sentencia, especialmente, las referidas a que en el caso concreto, no se probó la simulación del negocio jurídico con el ánimo de defraudar al fisco. En efecto, tal como se precisa en la sentencia, la Sala llegó al convencimiento de que en el caso concreto está probado que la venta de los envases sí tuvo ocurrencia, y, por ende, también los descuentos. En consecuencia, está probado que el negocio jurídico y el pacto del descuento, no se hizo mediante el abuso de las formas jurídicas.

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. ACÉPTASE** el impedimento de la señora Magistrada Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez.

**SEGUNDO. REVÓCASE** la sentencia del 23 de enero de 2008 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de CROWN COLOMBIANA S.A. contra LA DIAN.

En su lugar, dispone:

**TERCERO. DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000120 del 4 de agosto de 2004 y de la Resolución No. 310662005000023 de 24 de junio de 2005. Y, como restablecimiento del derecho **TÉNGASE** en firme la declaración privada de IVA del tercer bimestre de 2000 presentada por la actora el 12 de julio de 2000.

**CUARTO. RECONÓCESE** personería a la abogada Sandra Bibiana Zorro Rodríguez como apoderada de la DIAN.

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.



La actualidad jurídica en el momento en que ocurre

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ  
RAMÍREZ**

**Presidente**

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE  
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRIGUEZ**