



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación: 250002327000200600956 01 [17776]

Actor: **CROWN COLOMBIANA S.A.** (NIT. 830021253-8)

Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

Impuesto sobre las Ventas – Bimestre 2 del año gravable 2001.

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 26 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda¹.

ANTECEDENTES

El 11 de julio del 2001, CROWN COLOMBIANA S.A, en adelante CROWN, presentó declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 2 del 2001, que fue corregida el 26 de septiembre del 2001² para disminuir el saldo a favor de \$5.957.114.000 a \$5.894.993.000.

Previos requerimiento especial y su respuesta, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000003 de 2 de febrero de 2005³, por la cual

¹ Folios 248 a 278 c.p

² Folio 16 c.a.

³ Folios 34 a 61 c.p.

adicionó como ingresos brutos la suma de \$906.098.000 que CROWN había declarado como descuento. En consecuencia, incrementó el impuesto a pagar y disminuyó el saldo a favor a \$5.459.227.000. Además, impuso sanción por inexactitud de \$268.164.000⁴.

Por Resolución 310662005000098 de 19 de diciembre de 2005, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión⁵.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., CROWN COLOMBIANA S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“PRINCIPALES

1. Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000003 del 2 de febrero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., y en la Resolución No. 310662005000098 del 19 de diciembre de 2005, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., por haberse notificado indebidamente, esta última providencia.

2. Que como consecuencia de lo anterior se decrete el silencio positivo, al no haberse notificado dentro del año siguiente a la interposición del recurso de reconsideración la Resolución No. 310662005000098 del 19 de diciembre de 2005, que lo decidió, ordenando que la declaración privada de mi representada presentada sobre el segundo (2) bimestre del año 2001 del impuesto sobre las ventas se encuentra en firme.

SUBSIDIARIAS

1. Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000003 del 2 de febrero de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá D.C., y en la Resolución No. 310662005000098 del

⁴ Folios 248 a 264 c.a.

⁵ Folios 62 a 84 c.p.

Expediente 250002327000200600956 01

Número Interno: 17776

Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.

FALLO

19 de diciembre 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 Segundo (2) Bimestre de 2001 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 acápites 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 mayor impuesto determinado por concepto del impuesto sobre las ventas Segundo (2) bimestre de 2001, ni la sanción que por inexactitud se impuso⁶.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 83, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 107, 447, 454, 565, 566, 647, 683, 730, 732, 734, 742 y siguientes del Estatuto Tributario.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 9, 19 y 20 del Decreto 468 de 1990.
- Artículo 52 de la Ley 863 de 2003.
- Artículo 5 del Decreto 1372 de 1992.

Como concepto de la violación, la demandante expuso, en síntesis, lo siguiente:

Notificación irregular del acto que resolvió el recurso de reconsideración

La Administración desconoció los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario, al igual que la sentencia C-096 de 2001 y la Circular DIAN 37 de 28 de febrero de 2001, pues la notificación por edicto del acto que resolvió el recurso de reconsideración no se practicó en debida forma.

⁶ Folios 26 y 27

Lo anterior, porque no se tuvo en cuenta que el aviso para efectuar la notificación personal fue recibido por la actora el 26 de diciembre de 2005, motivo por el cual los diez días hábiles para la notificación personal empezaban a correr el 27 de diciembre de 2005. Sin embargo, la DIAN contó el término a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación (21 de diciembre de 2001).

Como consecuencia de lo anterior, la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración debió surtirse el 24 de enero de 2006 y no el 19 de enero de 2006, como lo hizo la DIAN. Por tanto, al no haberse notificado en debida forma el acto que agotó la vía gubernativa, lo hace inoponible y se configura el silencio positivo administrativo positivo por falta de notificación del acto dentro del término legal.

Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas

CROWN y Bavaria S.A celebraron un contrato de compraventa de maquinaria y equipo con promesa de suministro exclusivo para fabricar y entregar envases y tapas de aluminio, por US\$4.500.000. Ese valor se pagaría así: US\$2.000.000, a la suscripción del contrato de suministro prometido y US\$2.500.000, a la entrega de la maquinaria y equipo objeto del contrato de compraventa.

En el contrato de suministro, CROWN se obligó a vender en forma exclusiva a Bavaria S.A, la totalidad de los envases y tapas de aluminio que requiera en Colombia durante 10 años. Además, se pactó que la actora otorgaría a Bavaria un descuento especial, no sujeto a condición, sobre los primeros 1.600.000.000 de envases facturados durante la vigencia del contrato, descuento que se acordó en US\$5.3125 sobre el valor a facturar por cada millar y que no podía exceder de US\$8.500.000 durante los 10 años.

En el contrato de suministro no se pactó cláusula alguna sobre posibles incumplimientos del contrato ni que la demandante fuera deudora de Bavaria por los US\$8.500.000 o la parte proporcional, en caso de incumplimiento.

De acuerdo con las actas de las juntas directivas de CROWIN y Bavaria, el descuento sólo se otorgaría si ésta adquiría los 1.600.000.000 envases de aluminio. En caso contrario, no.

A medida que Bavaria o sus vinculadas, compraban los envases de aluminio, CROWN registraba en la contabilidad el ingreso y el descuento correlativo, que en el bimestre 2 de 2001 fue de \$906.098.000. Este descuento disminuyó la base gravable de IVA y generó un menor impuesto a cargo de \$144.976.000, lo que motivó la adición de ingresos de la DIAN.

Los descuentos efectivamente otorgados se reflejaron en la contabilidad porque se vendieron los envases, pero el acuerdo de descuento por US\$8.500.000 no podía registrarse contablemente por cuanto era una mera expectativa. Bavaria tampoco registró una cuenta por cobrar ni ningún ingreso, lo que demuestra que el contrato de suministro, que contiene la cláusula de descuento, es plenamente válido.

La DIAN desconoció la existencia del descuento porque, a su juicio, la venta de la maquinaria y equipo se hizo por US\$13.000.000. Sin embargo, de haberse realizado la venta por ese valor, CROWN y Bavaria habrían reflejado esa operación en sus contabilidades.

Si bien el total de la negociación ascendió a US\$13.000.000, esto no quiere decir que se hubieran adquirido bienes por dicho valor. Por tanto, la DIAN violó los artículos 447 y 454 del E.T. pues consideró que la demandante adquirió

maquinaria y equipo y una exclusividad por US\$13.000.000, de los cuales, en su criterio, pagó US\$4.500.000 en efectivo y el supuesto saldo de la obligación, esto es, US\$8.500.000 mediante el otorgamiento de descuentos en ventas, suma que, según la Administración, no constituía un descuento sino un pasivo a cargo de CROWN, que se iba pagando a medida que Bavaria le compraba los envases de aluminio.

Asimismo, la Administración desconoció los contratos, las actas de las juntas directivas, los certificados de revisor fiscal y los registros contables de CROWN y Bavaria, por lo cual violó el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil, dado que apreció erróneamente las pruebas.

El descuento acordado en el contrato de suministro no hace parte de la base gravable del impuesto sobre las ventas, pues de acuerdo con el artículo 454 del Estatuto Tributario, no forman parte de la base gravable los descuentos efectivos, pues, además, se acostumbra normalmente en este tipo de operaciones comerciales y el porcentaje del descuento comparado frente a las ventas (13.5%), resulta normal en el mercado para esta clase de negocios.

Igualmente, los descuentos no forman parte del precio del contrato de compraventa de maquinaria y equipo, pues se otorgaron sobre las compras periódicas de tapas y envases.

Sanción por inexactitud

La actora no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 E.T., dado que los datos y cifras incluidas en la declaración del IVA del bimestre 2 del año 2001 son el resultado de su actuación conforme con lo señalado en los artículos 447 y 454 E.T.

En caso de que prospere la glosa planteada por la demandada, debe tenerse en cuenta que existe una clara diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de la normativa existente, por lo cual la sanción es improcedente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó negar las pretensiones por las siguientes razones⁷:

Notificación del acto que agotó la vía gubernativa

Con fundamento en el artículo 565 inciso segundo del Estatuto Tributario, la Administración citó a la actora para notificarle personalmente el acto que resolvió el recurso de reconsideración. Como no compareció a notificarse personalmente de la decisión, la DIAN notificó el acto por edicto, vencidos los 10 días siguientes contados a partir de la introducción al correo del aviso de citación, como lo ordena el inciso segundo de la norma en mención.

En el presente caso, el 7 de abril de 2005 la actora interpuso el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y la Administración lo resolvió por Resolución 31066200500098 de 19 de diciembre de 2005. El aviso de citación para la notificación personal del acto que resolvió el recurso se envió el 21 de diciembre de 2005.

Ante la no comparecencia de la demandante para notificarse personalmente dentro de los diez días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, la DIAN aplicó lo dispuesto en el artículo 565 del E.T. y fijó el edicto el día 5 de enero de 2006 y lo desfijó el 19 de enero de 2006. En

⁷ Folios 1189 a 135 c.p.

consecuencia, notificó el acto que agotó la vía gubernativa dentro del año siguiente a la interposición del recurso de reconsideración, según el artículo 732 del E.T, por lo cual no operó el silencio administrativo positivo.

Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas

En el acta No 21 de 19 de abril de 1999 de la junta directiva de CROWN se autorizó al representante legal de esta compañía para que celebrara con Bavaria un contrato de compraventa de maquinaria con suministro de envases por un período de 10 años y un valor de US\$13.500.000, de los cuales US\$4.500.000 corresponden al precio de la maquinaria y los nueve restantes, al valor del mercado.

Lo anterior se concretó en un contrato de compraventa de equipos y maquinaria por US\$4.500.000 y otro de suministro, por US\$8.500.000. El contrato de compraventa de maquinaria y promesa de suministro de envases se suscribió el 21 de abril de 1999 y el contrato de suministro, el 13 de mayo de 1999.

En los libros de contabilidad, la actora registró en la cuenta 4120641 *“Ingresos Operacionales Industrias manufactureras elaboración de otros productos de capital”* la suma de \$256.738.654 por concepto de intereses, como un menor valor y la suma de \$649.359.391 por concepto de abono en capital, para un total de \$906.098.045, que corresponde a lo solicitado como descuento en la declaración privada de IVA.

De las actas de la junta directiva y de la asamblea general de accionistas de CROWN, al igual que las actas de la junta directiva de Bavaria y los contratos de compraventa y suministro, se establece que CROWN adquirió de Bavaria maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser proveedor único de tales envases de ésta y sus subordinadas por un lapso de diez

años, para lo cual se pactó que se concedería un descuento especial sobre los primeros 1.600.000.000 de envases de aluminio producidos y facturados.

Lo que se presenta, entonces, es un cruce de cuentas para que CROWN vaya realizando abonos al total adeudado por Bavaria por una obligación claramente establecida y cuantificada. Lo anterior significa que la actora disminuyó injustificadamente los ingresos, pues trató dichos pagos como descuento sin que tengan tal naturaleza, pues según el artículo 454 del E.T. sólo los descuentos efectivos no integran la base gravable del IVA.

Para la adición de ingresos, la DIAN tuvo en cuenta los contratos, la contabilidad, las actas de las sociedades y la información recaudada mediante requerimiento ordinario y en las visitas practicadas. Lo anterior, en aplicación del principio de unidad de la prueba consagrado en el artículo 187 del C.P.C., por remisión del artículo 742 del E.T.

La DIAN también verificó que el pactado descuento en ventas no corresponde al concepto de descuento que fiscalmente puede sustraerse de los ingresos, toda vez que los pretendidos descuentos no constituyen un menor valor del ingreso para el vendedor sino que corresponden a una parte de la negociación celebrada por valor de US\$13.000.000.

En consecuencia, procede la adición de ingresos, al igual que la sanción por inexactitud, puesto que la actora omitió ingresos gravados. Además, no se evidencia una diferencia de criterios entre el contribuyente y la Administración sobre la interpretación del derecho aplicable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen así:⁸

Notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración

El artículo 565 [inciso segundo] del Estatuto Tributario dispone que las providencias que decidan los recursos se notificarán personalmente o por edicto, si el contribuyente no comparece dentro de los 10 días siguientes a la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

La norma en mención debe aplicarse según su contenido literal, por lo cual los diez días se cuentan a partir del día siguiente al de la introducción al correo del aviso de citación, no al de la entrega del correo, pues, además, no pueden hacerse extensivos los efectos de la sentencia C-096 de 31 de enero de 2001, que declaró inexecutable la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” del artículo 566 del E.T, dado que se trata de una norma distinta.

La actora interpuso recurso de reconsideración el 7 de abril de 2005, que fue resuelto mediante Resolución 310662005000098 de 19 de diciembre de 2005. El 21 de diciembre de 2005, la DIAN le envió el aviso de citación para que compareciera dentro de los diez días siguientes a notificarse personalmente. El aviso se recibió el 26 del mismo mes y como la actora no compareció a notificarse personalmente de la decisión del recurso, ésta se notificó por edicto desfijado el 19 de enero de 2006.

⁸ Folios 248 a 278 c.p.

En consecuencia, el recurso de reconsideración fue resuelto por la Administración dentro del término de un año previsto en el artículo 732 del E.T. Por tanto, no operó el silencio administrativo positivo.

Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas

Según el artículo 447 del Estatuto Tributario, la base gravable del IVA en la venta y prestación de servicios es el valor total de la operación. Por parte, el artículo 454 *ibídem* señala que para que los descuentos no formen parte de la base gravable de IVA es necesario (i) que sean efectivos; (ii) que consten en la factura o documento equivalente; (iii) que no estén sometidos a condición y (iv) que resulten normales según la costumbre comercial.

En el caso *sub exámine*, entre la actora y Bavaria existen dos contratos: uno de compraventa por US\$4.500.000 y uno de suministro, dentro del cual la demandante se obligó a otorgar un descuento a Bavaria que no podía exceder de US\$8.500.000.

Como consecuencia de los contratos de compraventa y suministro, la demandante adquirió de Bavaria una maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser el proveedor único de envases de aluminio por 10 años. Además, se pactó un descuento especial que CROWN le concedería a Bavaria sobre los primeros 1.600.000 envases de aluminio producidos y facturados por la demandante en dicho período, contados a partir de la primera facturación.

Con fundamento en las actas de la junta directiva y la asamblea general de accionistas de la actora, las actas de la junta directiva de Bavaria y los estados financieros de la actora, se advierte que el descuento no es viable porque la operación económica constituye el abono a una obligación claramente establecida

y cuantificada por Bavaria en US\$8.500.000, la cual se deriva del contrato de compraventa, no del de suministro.

Por tanto, proceden la adición de ingresos y la sanción por inexactitud comoquiera que no existió diferencia de criterios sobre el derecho aplicable. Por el contrario, la actora disminuyó los ingresos de la base gravable del IVA con fundamento en un descuento inexistente.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación por los argumentos que se sintetizan a continuación⁹:

Notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración

Los artículos 565 y 566 del E.T. deben aplicarse en forma conjunta y no de manera independiente, pues la voluntad del legislador fue la de dar claridad y certeza a la notificación de las actuaciones administrativas al consagrar diversas disposiciones que se complementan entre sí.

La citación es un acto administrativo, por lo cual su notificación se rige por los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario. En consecuencia, los actos demandados son nulos porque la notificación de la decisión del recurso de reconsideración fue irregular.

Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas

⁹ Folios 280 a 283 c.p.

CROWN pertenece al Grupo Ardilla Lulle, mientras que Bavaria S.A pertenece al Grupo Santo Domingo, lo que es un hecho notorio y de público conocimiento. Las transacciones económicas de cada uno de los conglomerados empresariales son absolutamente competitivas y están enmarcadas dentro de estrategias económicas que les permitan obtener el mejor resultado posible en beneficio propio.

Las sociedades en mención celebraron dos contratos, el de compraventa y promesa de suministro y el de suministro. Finalmente no existió asociación o participación directa de Bavaria en la demandante.

El descuento otorgado por la actora en el contrato de suministro es puro y simple, al punto que Bavaria lo obtenía por el solo hecho de comprar envases. Es decir, que no dependía de un hecho futuro e incierto que supeditara su nacimiento, lo cual demuestra que es perfectamente válido, pues se ajustó a lo estipulado por las partes en el contrato de suministro, lo que descarta la simulación que plantea la DIAN.

De acuerdo con la jurisprudencia¹⁰, para que exista simulación se requiere que haya un acuerdo entre las partes contratantes para defraudar al fisco, lo que en este caso no se presenta, porque los contratos se ejecutaron, como consta en el acta No 3819 de 29 de abril de 1999 de la junta directiva de Bavaria.

Finalmente, la actora no incurrió en ninguna de las conductas sancionables descritas en el artículo 647 del E.T., puesto que presentó la declaración privada del IVA del bimestre 2 de 2001 y en ningún momento utilizó maniobras fraudulentas.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 6 de octubre del 2000, exp. 9786, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Además, existe diferencia de criterio sobre la interpretación o aplicación de las normas, por lo cual es improcedente la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación¹¹.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda¹².

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la actora, la Sala decide si el acto que resolvió el recurso de reconsideración fue notificado en debida forma y si procede la adición de ingresos gravados en la declaración de IVA del bimestre 2 de 2001, al igual que la correspondiente sanción por inexactitud.

Sobre el asunto que ahora se examina, la Sala se ha pronunciado en anteriores oportunidades, criterio que ahora se reitera¹³.

Notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración

¹¹ Folios 310 a 322 c.p.

¹² Folios 295 a 302 c.p.

¹³ Sentencias de 3 de diciembre de 2009, exps. 17109 y 17111, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; exps. 17113, 16936, 17041 y 17110, C.P. William Giraldo Giraldo; exp. 17156, C.P. Héctor J. Romero y de 17 de mayo de 2010, exp. 17784, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

La actora alega que la Administración vulneró los artículos 565 y 566 del E.T, toda vez que para notificar por edicto el acto que decidió el recurso de reconsideración, no tuvo en cuenta que los 10 días que tenía la demandante para comparecer a notificarse personalmente de la decisión deben contarse a partir del día siguiente al del recibo del aviso de citación y no al de la introducción al correo de dicho aviso. Por lo anterior, la notificación por edicto se realizó dentro del término que tenía la actora para notificarse personalmente y se produjo el silencio positivo por la falta de notificación del acto dentro del término legal.

La notificación de las decisiones oficiales es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso, pues así la Administración da a conocer sus decisiones a los administrados para que estos puedan ejercer el derecho de defensa. Además, mientras los actos no se notifiquen, no producen efectos y tampoco son oponibles a los destinatarios¹⁴.

Para la notificación del acto que resuelve el recurso de reconsideración, el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, vigente al momento de la expedición del acto que resolvió el recurso, dispone lo siguiente¹⁵:

“ART. 565. FORMAS DE NOTIFICACIÓN DE LAS ACTUACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS

[...]

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

[...]

¹⁴ Artículo 48 del Código Contencioso Administrativo

¹⁵ La norma fue modificada por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006 y adicionada por el artículo 135 de la Ley 1607 de 2012

De acuerdo con la norma parcialmente transcrita, el acto que decide el recurso de reconsideración debe notificarse personalmente y sólo en caso de que esta forma de notificación no pueda efectuarse porque el administrado no comparece dentro de los diez días siguientes a la fecha de la introducción al correo del aviso de citación, el acto debe notificarse por edicto.

La norma prevé que los diez días que tiene el administrado para comparecer a las oficinas de la Administración se cuentan a partir del día siguiente al de la introducción al correo del aviso para que comparezca, pues no se trata de una notificación por correo, ni el acto se entiende notificado en la fecha de introducción del correo.

En el mismo sentido, en sentencia C- 929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “de la fecha de introducción al correo” del artículo 565 [inciso segundo] del Estatuto Tributario, pues de su texto no se deduce que la notificación del acto que decide un recurso se entienda surtida a partir de la fecha de introducción al correo, como sí lo preveía el artículo 566 ibídem, norma declarada inexecutable en sentencia C-096 de 2001¹⁶.

Al respecto, la Corte Constitucional señaló lo siguiente¹⁷:

“[...] la parte acusada del artículo 565 dispone que a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, se contarán diez días para que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante comparezca a notificarse personalmente del acto administrativo que resuelve el recurso interpuesto, pero no, que desde ese momento, es decir, desde la introducción al correo del aviso de citación, se recibe la providencia en cuestión y, por ende, se entiende surtida la notificación

(...) el aviso de citación a que se refiere el precepto acusado, tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin

¹⁶ Corte Constitucional, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

¹⁷ Sentencia C-929 de 2005, M.P. Alfredo Beltrán Sierra.

de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política”. (Subraya la Sala)

Asimismo, la Sala precisó que el envío de la citación no es una notificación por correo, prevista en los artículos 565 [inciso primero] y 566 del Estatuto Tributario¹⁸, motivo por el cual los diez días de que trata el artículo 565 [inciso segundo] *ibídem* no se cuentan a partir del día siguiente al del recibo de la citación, como lo plantea la actora. Sobre el particular, la Sala sostuvo lo siguiente¹⁹:

“[...] debe diferenciarse en este punto la notificación de la resolución que decide el recurso de reconsideración, del envío de la citación para que el contribuyente tenga conocimiento de la decisión de la administración.

En efecto, el envío de la citación no puede tenerse como una notificación por correo, esta última aplicable a los casos previstos en el inciso primero del artículo 565 E.T., pues el envío de la citación corresponde al medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos a fin de darle a conocer de manera personal el contenido de la decisión del recurso que es la forma que prevé la normativa fiscal para ello²⁰.

En tales condiciones, el plazo de 10 días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, debe contarse según lo dispuesto en el artículo 565 E.T. antes transcrito, es decir, a partir de la fecha de introducción al correo, para lo cual no aplica la inexequibilidad declarada por la Corte Constitucional respecto del artículo 566 E.T.”

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

¹⁸ El artículo 566 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, pues la notificación por correo quedó regulada en el artículo 565 *ibídem*, con la modificación del artículo 45 de la misma Ley.

¹⁹ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 17111, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁰ Sentencia de 21 de febrero de 1992, Exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano.

1. El 7 de abril de 2005, la actora interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de IVA del bimestre 2 de 2001²¹.
2. Por Resolución 310662005000098 de 19 de diciembre de 2005, la Administración resolvió el recurso de reconsideración y confirmó la liquidación oficial de revisión²².
3. El 21 de diciembre de 2005, la DIAN introdujo al correo el aviso de citación para que la actora compareciera a notificarse personalmente del acto que decidió el recurso²³.
4. Como la actora no compareció dentro del término legal, la DIAN notificó el acto por edicto el 19 de enero de 2006²⁴.

Comoquiera el **21 de diciembre de 2005**, la DIAN introdujo al correo la citación para que la actora se notificara personalmente del acto que resolvió el recurso de reconsideración, los 10 días que tenía para comparecer a las oficinas de impuestos se contaban a partir del día siguiente, es decir desde el **22 de diciembre de 2005** y vencían el **4 de enero de 2006**.

Dado que la actora no se notificó personalmente del acto dentro de dicho lapso, la fijación del edicto entre el **5 y el 19 de enero de 2006** se ajustó a las previsiones legales²⁵. Por tanto, la notificación del acto que resolvió el recurso de reconsideración se surtió en debida forma.

De otra parte, no se produjo el silencio administrativo positivo frente al recurso de reconsideración, pues la decisión de la impugnación se produjo y notificó dentro

²¹ Folios 414 a 427 c.a.

²² Folios 432 a 454 c.a.

²³ Folio 430 c.a

²⁴ Folio 431 c.a

²⁵ De acuerdo con el artículo 45 del Código Contencioso Administrativo, aplicable al procedimiento tributario en lo no previsto por las normas tributarias (artículo 1 del C.C.A), el edicto debe fijarse por el término de 10 días.

del término legal, esto es, dentro del lapso de un año, contado a partir de la interposición del recurso en debida forma²⁶. Se reitera que la decisión del recurso a que se refiere la ley implica también su notificación dentro del plazo legal, pues mientras la decisión no se notifica al interesado no produce efectos frente a éste, y, por lo tanto, no puede entenderse resuelto el recurso²⁷.

Así pues, como la reconsideración se interpuso **el 7 de abril de 2005** y el acto que la resolvió se notificó en debida forma **el 19 de enero de 2006**, esto es, dentro del año previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, no se produjo el silencio administrativo positivo frente a la decisión del recurso.

Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas

La actora sostiene que los descuentos rechazados por la Administración y adicionados como ingreso tienen su origen en el contrato de suministro de envases de aluminio y tapas celebrado con Bavaria S.A en el cual se estipuló que tales descuentos se concederían sobre los primeros 1.600 millones de envases vendidos, sin que sobrepasaran los US\$8.500.000.

²⁶ El artículo 732 del Estatuto prevé que “La Administración de Impuestos tendrá un (1) año para resolver los recursos de reconsideración o reposición, contado a partir de su interposición en debida forma”. Y, el artículo 734 ib dispone que “ Si transcurrido el término señalado en el artículo 732, [...] el recurso no se ha resuelto, se entenderá fallado a favor del recurrente, en cuyo caso, la Administración, de oficio o a petición de parte, así lo declarará.”

²⁷ Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 2005, exp. 14263 y de 9 de octubre de 2003, exp. 13829, C.P. Ligia López Díaz; de 23 de agosto de 2002 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 19 de octubre de 2006, exp. 14315, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 19 de mayo de 2011, exp. 17434, C.P. Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez; de 26 de julio de 2012, exp 17991 y de 1 de agosto de 2013, exp 19630.

Por su parte, la Administración considera que los descuentos corresponden al pago del precio de la maquinaria y equipo que Bavaria S.A le vendió a la demandante.

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

A su vez, el artículo 454 *ibídem* prevé lo siguiente:

“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.”

De acuerdo con esta disposición, para que los descuentos puedan restarse de la base gravable de IVA, deben cumplir los siguientes requisitos:

- Que sean efectivos, esto es, que exista una disminución real en el precio de la negociación y no puramente nominal.
- Que consten en la factura o documento equivalente.
- Que no estén sujetos a ninguna condición, o lo que es lo mismo que sean puros y simples.
- Que sean normales según la costumbre comercial.

Ahora bien, en general los descuentos se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios²⁸, y pueden ser (i) a “pie de factura”, o (ii) condicionados. Los descuentos que no forman parte de la base gravable del IVA son los conocidos como descuentos a pie de factura.

En efecto, los descuentos a “*pie de factura*” se conceden cuando se realiza la operación, esto es, son efectivos; no están sometidos a condiciones o hechos futuros²⁹, se conocen desde el momento en que se realiza la respectiva operación, por lo que aparecen en la misma factura³⁰ 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 adquirente³¹.

Además, para excluirlos de la base gravable, los descuentos deben ser normales según la “*costumbre comercial*”, lo que debe entenderse como comunes, atendiendo al sector económico o a la región en la que se realicen.

Usualmente, los descuentos a pie de factura 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 contabilizarlos para fines de control, pues no existe norma que prohíba tal proceder, dado que el registro contable refleja su realidad económica³².

En efecto, al expedir la factura, se registran tanto el valor de la venta como el descuento que allí consta en la cuenta del estado de resultados 4 “ingresos”. El

²⁸ 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*”.

²⁹ LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

³⁰ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, exp 17111, actor CROWN COLOMBIANA S.A

³¹ Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³² Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19314.

primero, en el crédito y el segundo, en el débito. 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 menor ingreso, y así se llega al valor neto de venta en el mismo momento en que se realiza la operación**³³.

Es de anotar que los descuentos *“a pie de factura”* se oponen a los condicionados, pues estos dependen de un hecho futuro o condición, que puede que ocurra o no. Normalmente los descuentos condicionados se conceden al cliente que paga la deuda antes de que venza el plazo acordado³⁴.

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”*³⁵. 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”*.³⁶

La esencia o realidad económica de los descuentos es que **representan un menor valor del precio de venta**, aun cuando 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 concede³⁷.

³³ *Ibíd*em

³⁴ LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

³⁵ CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.

³⁶ Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19314

³⁷ *Ibíd*em

Además, como los descuentos comerciales o “*a pie de factura*” se conceden en el momento en que se realiza la operación, **deben constar en la factura como un menor precio de venta**. En consecuencia, para demostrar la realidad de los descuentos comerciales que concedió, el contribuyente debe aportar las facturas expedidas como soporte de las operaciones o, en su defecto, presentar un certificado de revisor fiscal en el que conste que los descuentos aparecen en las facturas correspondientes y que el ingreso neto, o sea, incluido el descuento, fue el que se utilizó para afectar las cuentas contables necesarias, con el fin de acreditar que el contribuyente no usó el descuento doble vez³⁸.

Ese certificado, debe cumplir, además, los requisitos para que sea considerado como prueba contable, tal como lo ha dicho la Sala. En consecuencia, debe indicar que: (i) la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; (ii) los libros se encuentran registrados en la cámara de comercio; (iii) las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; (iv) los libros reflejan la situación financiera del ente económico. Adicionalmente, el certificado debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos que registran los hechos que se pretenden demostrar³⁹.

En el caso en estudio, está probado que Bavaria S.A vendió a CROWN la fábrica envases de aluminio y como parte de la negociación CROWN adquirió también el derecho a la exclusividad en el suministro de envases para Bavaria y sus subordinadas. Esta negociación mayor, la venta de la fábrica de envases, comprendía, a su vez, negociaciones relacionadas entre sí aunque independientes en las obligaciones que se generaban.

³⁸ Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19314.

³⁹ Entre otras, ver sentencia de 12 de mayo de 2010, exp. 17081, que reitera los fallos de 14 de junio de 2002, exp. 12840, C.P. Ligia López Díaz; 11 de septiembre de 2006, exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

Lo anterior consta en las actas de las juntas directivas y de las asambleas generales de accionistas de las dos sociedades, al igual que en los contratos mismos. En orden cronológico, las negociaciones se desarrollaron así:

- El **6 de octubre de 1998**, el representante legal de CROWN informó a la junta directiva que *“Bavaria ha estimado el valor de su Fábrica de Envases de Aluminio en 16 millones de dólares, de los cuales siete (7) corresponden a su participación en Crown Colombiana, 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”*⁴⁰.
- El **4 de febrero de 1999**, el representante legal de la demandante informó a la junta directiva que *“los términos de la negociación con Bavaria quedaron así: esta queda con una participación accionaria del 33% y nos entrega la maquinaria de Colenvases, y se les paga 8 millones de dólares de los cuales se les entregarán 2 Millones a la firma del documento, 2.5 Millones cuando entreguen la maquinaria en 5 meses y los otros 3.5 Millones en descuentos con los primeros 500 Millones de envases”*⁴¹.
- El **19 de abril de 1999**, la junta directiva de CROWN autorizó al Gerente General, *“para firmar un contrato con BAVARIA S.A., por la compra de maquinaria y suministro de envases por un período de diez (10) años. El contrato tiene un valor de Trece Millones Quinientos Mil Dólares (US\$13.500.000), de los cuales Cuatro Millones Quinientos Mil Dólares (US\$4.500) corresponden al precio de la maquinaria y los Nueve Millones de Dólares restantes al valor del mercado. El autorizado quedó facultado para firmar toda la documentación requerida al efecto”*⁴².

⁴⁰ Folio 121 c.a.

⁴¹ Folio 92 c.a.

⁴² Folio 103 c.a.

- El 21 de abril de 1999, se firmaron entre Bavaria S.A y CROWN un contrato de compraventa de maquinaria y equipos y uno de promesa de suministro de envases. Entre otras cláusulas, se pactaron las siguientes⁴³:

“PRIMERA.- OBJETO: EL VENDEDOR [BAVARIA S.A.] se obliga a transferir a EL COMPRADOR [CROWN COLOMBIANA S.A.], 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 BOGOTA – FABRICA DE ENVASES DE ALUMINIO**, relacionados e identificados en el Anexo Nro. 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 elementos, durante un período de diez (10) años contados a partir de la firma del contrato de suministro”

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 DOLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA (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:

- 1.1. DOS MILLONES DE DOLARES (US\$2.000.000) cuando se suscriba el contrato de suministro.
- 1.2. Y el resto, o sea, la suma de DOS MILLONES QUINIENTOS MIL DOLARES (US\$2.500.000) cuando sean entregados a **CROWN** la maquinaria y equipos para fabricar envases y tapas de aluminio ubicados en (...). Sobre esta suma se pagarán intereses a la tasa LIBOR + 2, a partir del contrato de suministro y hasta que se realice el pago. (...)”

- El 29 de abril de 1999, en la reunión de junta directiva de Bavaria S.A, se presentaron los contratos de compraventa y promesa suministro antes

⁴³ Folios 106 a 113 c.a.

Expediente 250002327000200600956 01

Número Interno: 17776

Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.

FALLO

indicados, de los cuales se hizo un resumen y se indicaron las estipulaciones que contendría el contrato de suministro prometido, dentro de las cuales se destaca, la del descuento especial, en los siguientes términos⁴⁴:

“DESCUENTO ESPECIAL: Como contraprestación por la exclusividad concedida por BAVARIA a CROWN, ésta pagará a aquélla la suma de OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL DÓLARES (US\$8.500.000), en forma de descuento especial sobre los primeros MIL SEISCIENTOS MILLONES (1.600.000.000) de envases de aluminios producidos y facturados por CROWN durante un período de diez años contados a partir de la primera facturación. El descuento será de CINCO DOLARES CON TREINTA UN CENTAVOS (US\$5.31) por millar. Sobre los saldos insolutos de esta obligación EL PROVEEDOR reconocerá intereses a la tasa de LIBOR + 2”.

- El 13 de mayo de 1999, la actora y Bavaria S.A suscribieron el contrato de suministro, en cumplimiento del contrato de promesa de suministro. Entre otros aspectos, se pactó lo siguiente⁴⁵:

“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 DOLARES (US\$5,3125) por millar, sobre los precios vigentes, para los primeros mil seiscientos millones (1.600.000.000) de envases de aluminio producidos y facturados por CROWN, sin que la totalidad de estos descuentos exceda la suma de OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL DOLARES (US\$8.500.000).

Si transcurridos diez (10) años no se han producido y facturado mil seiscientos millones (1.600.000.000) 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 (1.600.000.000) de envases producidos y facturados.

⁴⁴ Acta 3819, folio 125 c.a.

⁴⁵ Folios 132 a 141 c.a.

Sobre los descuentos pendientes EL PROVEEDOR otorgará a LOS CONSUMIDORES un descuento adicional en la forma y términos que aparecen detallados en el Anexo # 3⁴⁶.

- **El 14 de mayo de 1999**, en la reunión de junta directiva de la actora⁴⁷, se informó que “[l]a firma del contrato se hizo por un valor de US\$4.5 millones de dólares, que aparece como el pago de la maquinaria, y US\$8.5 millones de dólares a ser pagados en un período 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 puntos⁴⁸.

De otra parte, en los estados financieros de la actora, aprobados en la asamblea general ordinaria de accionistas de 30 de marzo del 2001, correspondientes a los años 1999 y 2000, se realizaron las siguientes notas⁴⁹:

*“NOTA 1- ENTIDAD REPORTANTE Y CONTRATO DE EXCLUSIVIDAD DE SUMINISTRO
(...)”*

Contrato de exclusividad de suministro

Durante 1999 la Compañía suscribió dos contratos con Bavaria S.A. a través de los cuales adquirió por US\$4.500.000 el derecho de exclusividad durante los próximos 10 años para producir envases de aluminio a Bavaria S.A. Los contratos incluyeron la adquisición de maquinaria usada, la cual se estimó en US\$250.000, y el compromiso de la Compañía de hacer adecuaciones necesarias a la línea de llenado de los equipos de producción de Bavaria S.A.; dicho monto fue considerado como intangible, según lo indicado en las Notas 2 y 6⁵⁰. Los contratos en mención incluyen, además, el otorgamiento de descuentos por US\$8.500.000 aplicables a la venta de los primeros 1,600 millones de envases”.

⁴⁶ En este anexo se establece la forma en que debe ser reconocido “el descuento adicional sobre el descuento especial no utilizado que otorga EL PROVEEDOR” (folios 146 a 148 c.a) .

⁴⁷ Acta 22, folio 105 c.a.

⁴⁸ Folio 88 c.a.

⁴⁹ Folio 226 c.a.

⁵⁰ En estas notas se señala que el intangible por el derecho adquirido en la exclusividad del suministro a BAVARIA S.A. se ajusta por inflación y se amortiza, según la metodología que allí se indica.

Así, pues, las pruebas en mención corroboran que la negociación entre la actora y Bavaria S. A versaba sobre la **fábrica de envases** (que era un área del negocio de Bavaria) y no la sola venta de una maquinaria como tal. Dicha negociación justifica la existencia tanto de la compraventa de la maquinaria y equipos como del suministro de envases y la exclusividad en el suministro, actos independientes con obligaciones distintas, pero, a su vez, íntimamente relacionados.

Es de anotar que la negociación de la venta de la fábrica de envases inició por un valor de US\$16.000.000, la cual se pagaría con participación accionaria, dinero en efectivo y descuentos en el suministro de envases. Sin embargo, a medida que avanzaba la negociación, los términos de ésta fueron cambiando hasta terminar en un valor total de la operación **de US\$13.500.000**, suma que, como se precisó, comprendía el valor de la compraventa de la maquinaria y el del contrato de suministro.

Teniendo en cuenta que la negociación entre CROWN y Bavaria no fue la simple venta de una maquinaria, sino de la fábrica de envases para que CROWN continuara con esa actividad y que, como se precisó en el acta 21 de junta directiva de CROWN de 19 de abril de 1999,⁵¹ se autorizó al Gerente de la actora para firmar un contrato para la **compra de maquinaria y suministro de envases por diez años**, o sea, dos operaciones distintas aunque relacionadas, es evidente que el valor total del contrato (US\$13.500.000) se refiere a esos dos negocios.

Asimismo, expresamente el acta señala que US\$4.500.000 corresponden al precio de la maquinaria y los nueve restantes al **valor del mercado**. Ese valor de mercado no es otro que los descuentos por suministro de envases, como se concluye también del **acta 19 de 4 de febrero de 1999** de la junta directiva de CROWN, pues, se insiste, se refieren a toda la negociación, no solo a venta de la maquinaria.

⁵¹ Folio 103 c.a

Igualmente, en el **acta 22 de 14 de mayo de 1999** de la junta directiva de la demandante, en la que el representante legal informa a la junta los resultados de la negociación entre CROWN y Bavaria, se deja constancia de que *“la firma del contrato se hizo por un valor de US\$4.5 millones de dólares, que aparece como el pago de la maquinaria y US\$8.5 millones de dólares a ser pagados en un período 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”*⁵².

Cabe insistir en que en el acta 22 de 14 de mayo de 1999 se dejó constancia de que el Gerente de CROWN estaba rindiendo un informe a la junta directiva sobre la firma de un acuerdo entre ésta y BAVARIA. Por ello, que una parte del valor del contrato figurara como pago de la maquinaria y otra como descuentos a pie de factura por el suministro de envases, corrobora que el objeto de la negociación no era solamente la venta de la maquinaria sino el suministro de envases por parte de CROWN. Además, confirma, de una parte, que la actora **pagó** el precio de la venta de la maquinaria y, de otra, que **estaba obligada a pagar** una suma distinta a título de descuentos en desarrollo de un contrato de suministro futuro, que es de tracto sucesivo, el cual no se había empezado a ejecutar.

El pacto de intereses sobre el valor de los descuentos no significa financiación para el pago de la maquinaria, como lo entiende la DIAN. Los intereses se pactaron dentro del contrato de suministro, lo cual resulta legalmente válido y se justifican para mantener actualizado el valor del descuento durante el lapso que se requiera para llegar a los US\$8.500.000.

De otra parte, la cláusula de descuento especial del contrato de suministro confirma la existencia de dicho contrato y que por la exclusividad de CROWN en el

⁵² Folio 105 c.a

suministro, esto es, por ser la proveedora exclusiva de Bavaria S.A y sus subordinadas, la actora le otorgó un descuento especial por US\$8.500.000, que se pagaría sobre un determinado número de envases producidos y facturados y durante un lapso de 10 años. **Así, el descuento es la contraprestación de la actora por ser la única proveedora de envases de Bavaria S.A.**

El reconocimiento de intereses también confirma que estos se pactaron dentro del contrato de suministro, pues expresamente se refiere a los saldos insolutos por concepto del descuento especial, que, se insiste, se pactó en el contrato de suministro⁵³. En consecuencia, el descuento en el suministro de envases no constituye una forma de pago de la maquinaria sino una retribución (consecuencia) por la exclusividad en el contrato de suministro.

Ahora bien, para rechazar los descuentos que la actora otorgó a Bavaria S.A por el suministro de envases la DIAN analizó las actas, sin tener en cuenta que la negociación no fue la venta de una maquinaria sino de la fábrica de envases. Además, desconoció los contratos de compraventa y de suministro suscritos por CROWN y Bavaria S.A y no tuvo en cuenta que la contabilidad de la actora no ofrecía reparo alguno.

Cabe advertir, además, que los contratos son ley para las partes⁵⁴ y el valor de la maquinaria que se pactó en el contrato de compraventa de maquinaria y equipo coincide con los asientos contables de la demandante, quien pagó por esos bienes la suma de US\$4.500.000, según se indica en los estados financieros⁵⁵.

Así pues, la actora demostró que la negociación con Bavaria S.A, plasmada en las actas y en los contratos de compraventa y de suministro, resulta coherente con los

⁵³ Folios 133 a 141 c.a

⁵⁴ Art. 1602 C.C. "Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales"

⁵⁵ Folio 226 c.a.

soportes contables y estados financieros. Además, la DIAN no pudo desvirtuar la contabilidad del contribuyente ni demostrar que el negocio realizado entre la actora y Bavaria era distinto al que se reflejó en los asientos contables.

Además, en el acta de la asamblea general de accionistas de CROWN de 30 de marzo de 2001 se aprobaron los estados financieros de la compañía por los años 1999 y 2000 y se precisó que durante 1999 la sociedad suscribió dos contratos con Bavaria S.A. a través de los cuales adquirió por US\$4.500.000 el derecho de exclusividad durante los próximos 10 años para producir envases de aluminio a Bavaria S.A.⁵⁶.

En consecuencia, no existe prueba que permita concluir que el descuento especial estipulado en la cláusula quinta del contrato de suministro corresponde al pago de la maquinaria y equipo que Bavaria S.A. vendió a CROWN, como lo sostiene la demandada, ni tampoco que está condicionado a un hecho futuro e incierto.

Sobre este punto, en un asunto similar entre las mismas partes, la Sala precisó lo siguiente⁵⁷:

“En el presente caso, la Sala observa que, contrario a lo estimado por el a quo y la demandada, el descuento concedido por la demandante no está sujeto a una “condición”, entendiéndose por ésta “un hecho futuro e incierto del que pende el nacimiento o la extinción de un derecho”⁵⁸.

En efecto, de acuerdo con la cláusula quinta del contrato de suministro, el descuento surge por el simple hecho de la producción y facturación de envases de aluminio a BAVARIA S.A., es decir, a lo que se obliga la demandante y que constituye el objeto del contrato. En consecuencia, esta Corporación observa que el descuento surge desde el mismo momento en que empieza a regir el contrato entre las partes y durante el término de su vigencia.

⁵⁶ Ibídem

⁵⁷ Sentencia de 3 de diciembre de 2009, Exp. 17111, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁸ Art. 1530 C.C.

De otra parte se advierte, que la actora allegó en vía gubernativa copia de algunas de las facturas expedidas, en todas las cuales se deja constancia del descuento en el suministro de envases a BAVARIA y/o sus subordinadas.

Finalmente, el descuento que ahora se analiza, constituye para la Sala una costumbre comercial que no requiere de mayor análisis por cuanto su otorgamiento se sustenta, como lo afirma la actora, en consideración a la exclusividad que adquirió para suministrarle la totalidad de los envases y tapas de aluminio a BAVARIA S.A., y bien puede entenderse como una forma de CROWN para hacer más atractiva la negociación, es decir, que no resulta extraño ni desproporcionado en la relación mercantil.

Además se advierte que los descuentos fueron contabilizados por la actora en la cuenta PUC 4120641 y respecto de ellos se aportaron cuadros en los que se discriminan por sociedad (fl. 890), los concedidos durante el tercer bimestre del 2001”.

Se insiste en que si se opta por contabilizar el descuento “a pie de factura”, al expedirse este documento se registran tanto el valor de venta como el descuento en la cuenta de ingresos, el primero en el crédito y el segundo en el débito. 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 operación⁵⁹.

Esto fue precisamente lo que hizo la demandante cuando optó por contabilizar los descuentos a pie de factura que concedió a BAVARIA en el precio de los envases suministrados. Así se corrobora con el certificado del revisor fiscal de la actora en el que consta que en el bimestre en discusión registró en la cuenta 4120641, \$906.098.045 por concepto de descuentos en venta otorgados a Bavaria S.A., Cervecería Leona S.A. y Cervecería Águila S.A.⁶⁰

⁵⁹ Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19314

⁶⁰ Folio 88 c.p.

Además, en las facturas expedidas por la demandante en desarrollo del contrato de suministro consta el descuento otorgado a Bavaria y a sus subordinadas⁶¹.

De otra parte, tampoco se verifica que el otorgamiento del descuento dependa de que ocurra un acontecimiento futuro e incierto. Por el contrario, el descuento se efectúa cada vez que se facturan los envases de aluminio o las tapas, como se pactó en el contrato de suministro.

Si se tratara de descuentos condicionados, contablemente se habrían registrado como gasto, en el momento en que se cumple la condición⁶². Además, no es una condición que el descuento se haya otorgado como contraprestación por la exclusividad que BAVARIA le otorgó a CROWN, porque, en este caso, la causa de la obligación de descontar el precio no es un acontecimiento futuro ni incierto.

En consecuencia, las pruebas que existen en el proceso acreditan la realidad de los descuentos a pie de factura otorgados por la actora en cumplimiento del contrato de suministro de envases. Asimismo, las actas, los contratos y la contabilidad no prueban que a cargo de CROWN existiera una deuda con Bavaria S.A por US\$8.500.000 por la compra de maquinaria o por cualquier otro concepto y en el contrato de compraventa se indica claramente que el precio de la maquinaria vendida por Bavaria fue de US\$4.500.000 y no de US\$13.500.000, como sostiene la DIAN.

En conclusión, la suma discutida reúne los requisitos para que el descuento pueda restarse de la base gravable del IVA, según lo dispuesto en el artículo 454 del Estatuto Tributario, pues la DIAN no demostró que el descuento correspondiera a la forma de pagar un pasivo por la venta de una maquinaria. Igualmente, el

⁶¹ Folios 358 a 378 c.a.

⁶² Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp 19314

descuento es real, puesto que disminuyó el precio de los bienes vendidos no sólo de manera nominal sino efectiva; consta en las facturas, no está sujeto a condición, y resulta normal, de acuerdo con la costumbre mercantil.

Por todo lo anterior, no se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de impuesto sobre las ventas presentada por la demandante, ni la realidad de los descuentos otorgados, por lo que estos deben excluirse de la base gravable. En consecuencia este cargo prospera.

Por lo mismo, resulta improcedente la sanción por inexactitud, toda vez que se demostró la procedencia de los descuentos que fueron desconocidos por la Administración.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, la Sala anula los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declara en firme la declaración de IVA del bimestre 2 del año gravable 2001, presentada por la actora.

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

F A L L A

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000003 de 2 de febrero de 2005 y de la Resolución 310662005000098 de 19 de diciembre

Expediente 250002327000200600956 01
Número Interno: **17776**
Actor: CROWN COLOMBIANA S.A.
FALLO

de 2005, que modificaron la declaración de IVA del bimestre 2 del año gravable 2001, presentada por la actora.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de IVA del bimestre 2 del año gravable 2001, presentada por la actora.

RECONÓCESE personería a SEBASTÍN PINILLA MALAGÓN como apoderado de la parte demandante (folio 303 c.p)

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Expediente 17776

HECHOS: En la declaración de IVA 2° bimestre del año 2001, la demandante incluyó descuentos otorgados a BAVARIA S.A. en cumplimiento de un contrato de suministro de envases y tapas de aluminio.

La DIAN los rechazó y los adicionó como ingreso porque no son descuentos sino el pago de un pasivo por la compra a BAVARIA de una maquinaria y equipo que ésta le vendió. También impuso sanción por inexactitud.

Demanda: La actora alega que la Administración pretermitió los términos para notificar por edicto la resolución que decidió el recurso de reconsideración, lo que da lugar al silencio administrativo positivo.

También alega que los descuentos deben restarse de la base gravable de IVA porque cumplen los requisitos del artículo 454 del E.T.

TRIBUNAL: Niega pretensiones porque no hubo pretermisión de términos y del análisis de las actas de junta directiva de CROWN y de BAVARIA se desprende que la maquinaria tenía un costo total de US\$13.500.000 y que la actora pagó una parte en efectivo (US\$4.500.000) y el resto (US\$8.500.000), a través de los descuentos otorgados en un contrato de suministro, lo cual coincide con el valor de la maquinaria.

PROYECTO: Revoca y anula, con fundamento en lo siguiente:

- **REITERACIÓN JURISPRUDENCIAL**
- La notificación del acto que decidió el recurso de reconsideración se surtió en debida forma y el recurso se resolvió y notificó dentro del término del artículo 732 del E.T. Por tanto, no operó el silencio administrativo positivo.
- Las pruebas demuestran que la actora sí efectuó los descuentos y estos cumplen los requisitos legales para no formar parte de la base gravable de IVA. Además, la actora demostró que los asientos contables reflejan lo estipulado por las partes en los contratos de compraventa y suministro.
- Los descuentos cumplen los requisitos del art. 454 E.T. para ser excluidos de la base gravable de IVA.

APODERADOS:

Demandante: Manuel Armando González Cañón

Demandado: Carlos José Rodríguez Vásquez- Luis M. Malaver Amézquita – Sebastián Pinilla Mogollón

PRIMERA INSTANCIA: M.P.Nelly Yolanda Villamizar de Peñaranda
Tribunal Administrativo de Cundinamarca