

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



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

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

**ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**  
**DEMANDANTE: CROWN COLOMBIANA S. A.**  
**DEMANDADA: U.A.E. DIAN**  
**RADICADO: 250002327000-2006-00958-01 (17836)**  
**DECISIÓN: COMPLEMENTA Y REVOCA LA SENTENCIA IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL PRIMER BIMESTRE DEL AÑO 2002**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 2 de abril de 2009 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1 Hechos**

El 14 de marzo de 2002, la sociedad CROWN COLOMBIANA S. A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del año 2002, liquidando un saldo a favor en la suma de \$1.527.932.000.

La anterior declaración fue corregida el 30 de abril del mismo año, oportunidad en la que el contribuyente modificó las casillas de ingresos brutos por exportaciones e ingresos brutos por ventas a comercializadores internacionales, pero mantuvo el saldo a favor liquidado en la declaración inicial.

El 3 de mayo de 2002, la sociedad presentó solicitud de devolución y/o compensación del saldo a favor declarado en la declaración privada del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2002.

El 9 de mayo de 2002, la DIAN expidió la Resolución No. 6080345, mediante la cual ordenó devolver la suma de \$1.527.932.000 a favor del contribuyente.

El 25 de mayo de 2004, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000301, por el cual se propuso modificar la liquidación privada presentada el 30 de abril de 2002, en el sentido de adicionar la suma de \$866.539.000 como ingresos gravados, en consecuencia, reducir el saldo a favor en la suma de \$1.167.452.000 e imponer la sanción por inexactitud por la suma de \$221.834.000. También modificó el renglón de ingresos brutos por operaciones excluidas y no gravadas, en la suma de \$16.170.000.

Pese a la respuesta dada por el contribuyente al requerimiento especial librado en su contra, el 3 de febrero de 2005 la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial No. 310642005000013, mediante la cual se modificó la declaración de corrección presentada por la sociedad por concepto del impuesto sobre las ventas por el

primer bimestre del año 2002, en los mismos términos planteados en el requerimiento especial.

El 7 de abril de 2005, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión.

El recurso de reconsideración fue resuelto el 19 de diciembre de 2005 mediante la Resolución No. 310662005000103, que confirmó en su integridad la liquidación oficial de revisión expedida en contra del contribuyente, por el periodo en discusión.

## **1.2 Pretensiones**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

*“PRINCIPALES:*

*1. Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000013 del 3 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. 310662005000103 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 declare el silencio positivo, al no haberse notificado dentro del año siguiente a la interposición del recurso de reconsideración la Resolución No. 310662005000103 del 19 de diciembre de 2005, que lo decidió, ordenando que la declaración privada de mi representada presentada sobre el primer bimestre del año 2002 del impuesto sobre las ventas se encuentra en firma.*

## SUBSIDIARIAS

*1. Que es nula la actuación administrativa contenida en la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000013 del 3 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. 310662005000103 del 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 Primer (1) Bimestre de 2002 (sic) 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 el mayor impuesto determinado por concepto del impuesto sobre las ventas Primer (1) bimestre de 2002, ni la sanción que por inexactitud se impuso”.*

### **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron los artículos 26, 107, 447, 454, 565, 566, 647, 683 y 742 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Notificación del acto acusado – pretermisión del término legal**

Para la parte demandante, la Administración, en la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, desconoció los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario, al igual que la sentencia de la Corte Constitucional C-096 de 2001 y la Circular de la DIAN No. 37 de 28 de febrero de 2001 sobre notificaciones por correo.

Explicó que la DIAN, para efectos de notificar por edicto la resolución que decidió en reconsideración, contabilizó el término de los diez (10) días previstos en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, y no a partir de la fecha en la que efectivamente fue recibida.

Es decir, si el aviso de citación se recibió el 26 de diciembre de 2005, la notificación por edicto se debió surtir el 24 de enero de 2006 y no el día 19 de ese mismo mes y año, como en efecto se hizo.

Esta actuación irregular conduce a que en este caso se configure el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 734 del Estatuto Tributario.

### **1.3.2 Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas en la suma de \$850.369.000**

#### **Los contratos**

CROWN COLOMBIANA S. A. (en adelante CROWN) y BAVARIA S. A. (en adelante BAVARIA) celebraron dos contratos: uno de compraventa de equipo y promesa de suministro, y otro de suministro.

En el primer contrato las partes ejecutaron la compraventa de maquinaria y equipo para fabricar envases y tapas de aluminio, por la suma de US\$4.500.000, que fue pagada en su totalidad así: US\$2.000.000 a la suscripción del contrato y US\$2.500.000 a la entrega de la maquinaria y equipo objeto del contrato de compraventa.

En el segundo contrato, es decir, en el de suministro, las partes se comprometieron de manera exclusiva y recíproca a vender (CROWN) y a comprar (BAVARIA) la totalidad de los envases y tapas de aluminio que se requieran en Colombia durante diez (10) años.

En la cláusula segunda del respectivo contrato, las partes acordaron el precio y un descuento especial sobre los primeros 1.600.000.000 envases facturados durante la vigencia del contrato, descuento que se acordó en US\$5.3125 sobre el valor a facturar por cada millar, que no podía exceder de US\$8.500.000 durante los diez (10) años.

En este contrato las partes no estipularon ninguna cláusula sobre posibles incumplimientos, como tampoco previeron que CROWN fuera deudora de BAVARIA de US\$8.500.000 o la parte proporcional, en caso de que el contrato finalizara antes del plazo acordado.

Respecto de estos contratos, la DIAN pudo comprobar que su ejecución se surtió en los términos pactados.

### **Las actas**

Tal y como se desprende del Acta No. 21 de la Junta Directiva de CROWN y del Acta No. 3819 de la Junta Directiva de BAVARIA, las partes acordaron celebrar los contratos señalados en el numeral anterior.

En el contrato de suministro, que contiene una obligación pura y simple, es claro que el descuento acordado solo se otorga en la medida en que las compras por parte de BAVARIA alcancen la cantidad de 1.600.000.000 envases facturados. En este orden de ideas, si BAVARIA no alcanza a comprar este número de envases pactado, no tendrá derecho a gozar del descuento acordado, como tampoco lo tendrá sobre el exceso, salvo nuevo pacto en contrario.

Además, estas actas son concluyentes y prueban que los contratos se ejecutaron tal y como se pactaron.

### **Los registros contables de las sociedades**

Solo a medida que BAVARIA o sus vinculadas, compraban los envases de aluminio, CROWN registraba en su contabilidad el ingreso y el descuento correlativo, según lo pactado, que durante el primer bimestre del año 2002 fue de \$850.369.000, suma que generó la adición de ingresos por parte de la DIAN en dicho periodo.

Es tan claro lo acordado por las partes, que los registros contables de CROWN reflejan solamente los descuentos efectivamente otorgados, porque el compromiso de otorgar los US\$8.500.000 era una mera expectativa.

Por su parte, BAVARIA no registró ninguna cuenta por cobrar, como tampoco ningún ingreso por la supuesta venta efectuada a CROWN.

Con el argumento que los US\$8.500.000 no podían tratarse como un descuento sino como un pasivo a cargo de CROWN, que se iba pagando a medida que BAVARIA le compraba envases de aluminio, la DIAN concluyó que esta suma de dinero fue un ingreso, afirmación que además de no tener soporte legal, desconoce los contratos suscritos entre las partes, las actas de las juntas directivas de las sociedades que intervinieron en dichos contratos y los registros contables aportados

al expediente, actuación que conduce la violación del artículo 187 del Código de Procedimiento Civil.

Con el certificado del Revisor Fiscal aportado al expediente, se comprueba que el descuento fue razonable y no tuvo incidencia contraproducente en la percepción de las utilidades por parte de CROWN, si se tiene en cuenta que el porcentaje del descuento otorgado, en promedio, ascendió al 13.5%.

### **1.3.3 Reclasificación de ingresos por concepto de servicios de pre prensa y arte gráfico, en la suma de \$16.170.000**

No procede la reclasificación de los ingresos por concepto de servicios de pre prensa, porque CROWN celebró un contrato de mandato a nombre y por cuenta de su cliente para la producción de un arte litográfico en Argentina.

Se explica la operación realizada de la siguiente manera:

Desde Colombia se envía a Argentina, por medio electrónico, los artes litográficos del cliente de CROWN, que una vez trabajados y terminados son devueltos junto con la factura correspondiente.

CROWN recauda el valor de lo pagado a Argentina en desarrollo del contrato de mandato, consecuentemente, contabiliza el valor facturado como costo, procediendo a hacer su cobro mediante la factura general, discriminando este concepto como no sometido al impuesto sobre las ventas, porque corresponde a la recuperación de una cuenta por cobrar.

La misma DIAN aceptó que el proveedor del exterior debe facturar el servicios a CROWN como mandatario y ésta a su vez debe expedir cuenta de cobro al

mandante y, el registro de la transacción económica, normalmente se contabilizará como un débito a la cuenta PUC 138020 –cuentas por cobrar a terceros- y un crédito a la cuenta por pagar del proveedor respectivo cuenta PUC 2205 o 2210 (si se trata de operaciones de crédito), de acuerdo con la dinámica de las cuentas previstas en el Decreto 2650 de 1993.

Reconoce que no fue rigurosa en adelantar los registros contables como indica la DIAN, pero, esto no desvirtúa la relación comercial existente entre “CROWN COLOMBIANA, la Sociedad Extranjera y Gaseosas Colombianas S.A., y Cervecería Leona S.A.”, toda vez que en desarrollo del mandato otorgado, se solicitaron los servicios al exterior.

No hay razón para que la DIAN proceda a reclasificar un ingreso, que no se causa para el impuesto sobre las ventas, porque CROWN no realizó la prestación del servicio. Está acreditado y aceptado por la DIAN que el servicio se prestó en el exterior por una sociedad extranjera.

#### **1.3.4 Sanción por inexactitud**

No se incurrió en ninguna de las conductas señaladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario para que proceda la sanción por inexactitud.

Por el contrario, los datos y cifras incluidas en la declaración del impuesto sobre las ventas en discusión, son el resultado de la actuación conforme con lo señalado por el legislador en los artículos 447 y 454 del Estatuto Tributario.

En caso de que prospere la glosa planteada por la DIAN, debe tenerse en cuenta que existe una clara diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de la normativa existente; por lo tanto, la sanción impuesta en los actos administrativos demandados es improcedente.

#### **1.4 Contestación de la demanda**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

#### **1.4.1 Notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración**

Conforme con el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario, los diez (10) días con que cuenta el contribuyente para notificarse personalmente de la resolución que decide el recurso de reconsideración, comienzan a contarse a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación y no, a partir del día siguiente a la fecha de su recibo, porque con esta citación no se cumple con el cometido de notificación del acto administrativo, sino que, se le informa al contribuyente que fue proferida decisión, pero que debe acercarse a las oficinas de impuestos para conocer su contenido.

En este caso no es aplicable la sentencia C-096 de 2001 que declaró inexecutable la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” que contenía el texto original del artículo 566 del Estatuto Tributario, relacionado con la notificación por correo.

Entonces, comoquiera que los diez (10) días con que contaba el contribuyente para notificarse personalmente de la decisión de la Administración, se contabilizan a partir del día siguiente a la fecha de introducción al correo del aviso de citación, el término de fijación del edicto comenzó a contabilizarse a partir del 5 de enero de 2006, hasta el 19 de enero del mismo año, como en efecto se hizo; por lo tanto, no operó el silencio administrativo positivo.

#### **1.4.2 Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas en la suma de \$850.369.000**

Si bien es cierto, existe un registro contable de lo que se denomina descuento especial y sus intereses, no se trata del descuento efectivo, no sujeto a condición alguna o normal dentro de la costumbre comercial.

Para efectuar la glosa, la Administración, en aplicación del principio de unidad de la prueba, previsto en el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil y aplicable por remisión del artículo 742 del Estatuto Tributario, tuvo en cuenta las cláusulas contenidas en los contratos suscritos por CROWN, la contabilidad, las actas de las sociedades partes en el negocio y la información recaudada mediante requerimientos enviados y en desarrollo de visitas practicadas.

Conforme con estas pruebas, CROWN adquirió de BAVARIA maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser proveedor único de tales bienes, por un lapso de diez (10) años, acordando que se concedería un descuento especial sobre los primeros 1.600.000.000 envases de aluminio producidos y facturados.

En este caso no existe descuento, porque lo que se hace es un cruce de cuentas con el objeto de que CROWN vaya realizando abonos al total adeudado a BAVARIA por una obligación claramente establecida y cuantificada; por lo tanto, al dársele a dichos pagos el tratamiento de descuento, sin que tengan tal naturaleza, se están disminuyendo injustificadamente los ingresos.

El registro contable no fue efectuado como corresponde, porque no dejó evidencia de lo convenido desde el origen del negocio en las actas y en el contrato de promesa de suministro.

#### **1.4.3 Reclasificación de ingresos por servicio de preprensa y arte gráfico, en la suma de \$16.1700.000**

Según las facturas emitidas por CROWN, el cobro tiene que ver con el trabajo de pre prensa y arte gráfico, que corresponde al concepto de servicio en los términos previstos en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992 y en el literal b) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

En estas facturas consta el pago por la prestación de un servicio que no se encuentra excluido del impuesto sobre las ventas, precisamente, por tratarse de la prestación de un servicio en el territorio nacional.

En el expediente no obra prueba que demuestre el mandato al que se refiere la parte demandante, como tampoco que el servicio se haya prestado en el exterior; por lo tanto, no puede ser excluido del impuesto en discusión.

Además, conforme con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, en los contratos de mandato las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario, quien deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario todos los documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante.

Como las facturas en las que consta el concepto del servicio prestado fueron emitidas por la parte actora, no se cumplió el presupuesto previsto en la norma en cita.

Por otra parte, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 precisa que en los contratos de mandato, incluida la administración delegada, el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad de mandante. De igual manera, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

En esta norma también se prevé que el mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, quien deberá identificar en su contabilidad los registros recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.

Como la sociedad contabilizó el valor de las facturas en la cuenta PUC 420515 "*Ingresos no operacionales, otras ventas, materiales varios*", es decir, como ingresos obtenidos en razón de su propia actividad, no obra prueba que demuestre que se contabilizaron como un débito en la cuenta PUC 138020 "*Cuenta por cobrar de terceros*" y un crédito a la cuenta por pagar del proveedor o mandatario en el exterior, de acuerdo con la dinámica regulada en el Decreto 2650 de 1993; por lo tanto, tampoco se atendió lo previsto en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997.

Por último, la mención de la forma correcta como debió facturarse y contabilizarse el servicio, tratándose de un servicio de mandato, no significa que se esté aceptando la existencia del contrato al que se refiere la parte actora, porque, por el contrario, siempre se ha dicho que esta circunstancia debió probarse.

#### **1.4.4 Sanción por inexactitud**

La sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados está ajustada a derecho porque la demandante, en su declaración privada, omitió ingresos gravados e incluyó costos y deducciones inexistentes, conductas descritas como sancionables en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

### **1.5.1 Notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**

El artículo 565 del Estatuto Tributario (léase inciso segundo de este artículo), mantiene plena aplicación, porque con ocasión de la sentencia C-096 de 2001, solo se declaró inexecutable la expresión “*Y SE ENTENDERÁ SURTIDA EN LA FECHA DE INTRODUCCIÓN AL CORREO*”, contenida en el artículo 566 de la citada normativa, que es diferente a la aplicable en este caso.

Por lo tanto, los diez (10) días previstos en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario para proceder a la notificación por edicto, deben ser contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación, si el citado no comparece personalmente a notificarse.

En este caso, la sociedad interpuso el recurso de reconsideración el 7 de abril de 2005, que fue resuelto el 19 de diciembre siguiente, es decir, dentro del término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, si se tiene en cuenta que el aviso de citación para que compareciera a notificarse personalmente, lo envió la DIAN el 21 de diciembre de 2005; por lo tanto, transcurridos los diez (10) días siguientes a dicho aviso, se procedió a fijar edicto el 5 de enero de 2006, desfijado el 19 del mismo mes y año.

En conclusión, no se configuró el silencio administrativo positivo.

### **1.5.2 Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas en la suma de \$850.369.000**

En aplicación del principio de igualdad, la Sala se remitió al estudio que había realizado en la sentencia del 31 de enero de 2008<sup>1</sup>, habida consideración de que dicho proceso guarda identidad con el presente.

---

<sup>1</sup> Expediente No. 2006-00961 acumulado con el No. 2006-0955, M. P. Dr. Fabio O. Castiblanco Calixto.

Para el Tribunal, es claro que entre CROWN y BAVARIA S.A. se suscribieron dos contratos, a saber: el contrato de compraventa por la suma de US\$4.500.000 y el contrato de suministro mediante el cual CROWN se comprometió a otorgar un descuento a BAVARIA S.A. que no podía exceder de US\$8.500.000.

Como consecuencia de dichos contratos, CROWN adquirió de BAVARIA maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser proveedor único por el término de diez (10) años. Además, se pactó un descuento especial que CROWN le concedería a BAVARIA sobre los primeros 1.600.000.000 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 de la asamblea general de accionistas de CROWN, las actas de la junta directiva de BAVARIA y las notas a los estados financieros, razona que no existe el supuesto descuento efectivo, porque la operación que se realizó es el abono a una obligación claramente establecida y cuantificada por BAVARIA en la suma de US\$8.500.000, derivada del contrato de compraventa, no del de suministro suscrito por estas partes.

En conclusión, no le dio prosperidad a este cargo de ilegalidad.

### **1.5.3 Reclasificación de ingresos por concepto de servicios de pre prensa y arte gráfico, en la suma de \$16.170.000**

El *a quo* no se refirió a este cargo de ilegalidad.

### **1.5.4 Sanción por inexactitud**

Procede la sanción por inexactitud porque en este caso no se configuró la diferencia de criterios en la aplicación del derecho. Por el contrario, la actora disminuyó indebidamente la base gravable del impuesto sobre las ventas, con fundamento en descuentos inexistentes.

## **1.6 El recurso de apelación**

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se acceda a las pretensiones de la demanda.

### **1.6.1 Notificación del acto acusado – pretermisión del término legal**

Los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario deben aplicarse e interpretarse 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*” constituye un “típico acto administrativo” y se rige por lo dispuesto en los artículos en cita; por lo tanto, el desconocimiento de los mismos ocasiona la nulidad prevista en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, por incumplimiento del término legal para notificar.

### **1.6.2 Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas por la suma de \$850.369.000**

CROWN pertenece al Grupo Ardila Lulle, mientras que BAVARIA pertenece al Grupo Santo Domingo, y es un hecho notorio y de público conocimiento que ambos

conglomerados empresariales o grupos económicos son absolutamente competitivos.

Por lo anterior, las transacciones económicas que realizan estas compañías están enmarcadas dentro de estrategias económicas que les permitan obtener el mejor resultado posible en beneficio propio.

Las citadas sociedades celebraron dos contratos, el de compraventa y promesa de suministro y el de suministro, pero, no es cierto que existió participación directa por parte de BAVARIA en CROWN, como tampoco que BAVARIA haya obtenido una participación accionaria del 33% del CROWN, como lo manifestó el Tribunal.

En el proceso no se aportó prueba que corrobore la existencia de la deuda, es decir, el supuesto pasivo no existe.

Respecto del descuento otorgado en el contrato, éste se otorgó de manera pura y simple, al punto que BAVARIA accedía al mismo por el solo hecho de comprar envases. Es decir, que no dependía de un hecho futuro e incierto que supeditara su nacimiento, circunstancia que 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.

El Consejo de Estado<sup>2</sup> ha dicho que para que exista simulación se requiere acuerdo entre las partes contratantes para defraudar el fisco, circunstancia que no se presenta en este caso porque los contratos se ejecutaron, tal como consta en el Acta No. 3819 del 29 de abril de 1999, de la Junta Directiva de BAVARIA.

### **1.6.3 Reclasificación de ingresos por concepto de servicios de pre prensa y arte gráfico, en la suma de \$16.170.000**

---

<sup>2</sup> Cfr. la sentencia del 6 de octubre de 2000, radicado No. 9786, C. P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

La parte apelante guardó silencio.

#### **1.6.4 Sanción por inexactitud**

La sanción por inexactitud resulta improcedente porque la sociedad no incurrió en las conductas sancionadas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como tampoco utilizó maniobras fraudulentas.

En este caso se presenta diferencia de criterios sobre la interpretación o aplicación de las normas; por lo tanto, se debe revocar esta sanción.

#### **1.7 Alegatos de conclusión**

**La parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda como en el recurso de apelación, pero, solo respecto de los cargos planteados por indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la adición de ingresos brutos por operaciones gravadas – procedencia del descuento y la sanción por inexactitud.

**La parte demandada** insistió en los planteamientos expuestos respecto de la indebida notificación del acto acusado, los contratos y el descuento.

#### **1.8 Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Delegado ante esta Corporación guardó silencio.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

## 1. 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.

## 2. Problema jurídico

Debe la Sala determinar:

---

<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. 333 c.p.

<sup>5</sup> Fls. 128-154 c.p.

<sup>6</sup> Mediante auto del 1º de julio de 2007 (Fls. 168-169 c.p.).

(i) Si la Resolución No. 310662005000103 del 19 de diciembre de 2005, que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000013 del 3 de febrero de 2005, se notificó en debida forma, o si por el contrario, operó el silencio administrativo positivo.

(ii) Si el descuento realizado por la sociedad actora debe tenerse como excluido de la base gravable del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002.

(iii) Si la sociedad, en el periodo en discusión, percibió ingresos gravados por concepto del servicio de pre prensa y arte gráfico.

(iv) Si procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

### **3. Notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración – silencio administrativo positivo**

3.1 Le corresponde a la Sala determinar si en este caso se configuró el silencio administrativo positivo por indebida notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora contra la liquidación oficial de revisión mediante la cual la Administración modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2002.

3.2 Conforme con el artículo 734 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 732 del mismo ordenamiento, el silencio administrativo procede en materia tributaria cuando transcurrido el término de un (1) año, contado a partir de la interposición del recurso de reconsideración en debida forma, la Administración de Impuestos no ha resuelto el recurso, caso en el cual, se entenderá fallado a favor del recurrente.

3.3 Para contabilizar el término previsto en el artículo 732 del Estatuto Tributario, se debe tener en cuenta si se practicó inspección tributaria, porque en caso afirmativo, opera la suspensión del plazo para resolver por el término que dure la inspección, o hasta 3 meses, dependiendo si la práctica de esta diligencia se realizó por solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de oficio (art. 733 E.T.).

3.4 En cuanto las expresiones “resolver” y “resuelto” contenidas en los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario, la jurisprudencia<sup>7</sup> ha precisado que la decisión a la que se refiere la norma es la “*notificada legalmente*”, es decir, dentro de la oportunidad legal, porque de otra manera no puede considerarse resuelto el recurso, como quiera que la producción de efectos jurídicos opera hasta que el contribuyente ha tenido conocimiento del contenido de la decisión, para que puedan ejercer su derecho de defensa<sup>8</sup>.

3.5 En lo que respecta a la notificación de las providencias que decidan recursos, el artículo 565 *ibídem* señala que éstas 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”<sup>9</sup> (Se subraya).

---

<sup>7</sup> En la sentencia del 21 de octubre de 2010, radicado No. 17142, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala expuso que “(...) el artículo 734 del E.T. utiliza la locución “resuelto” para referirse al recurso de reconsideración y, por tanto, se enmarca dentro de aquellos casos en los que no es clara la intención del legislador. En consecuencia, conforme con lo expuesto, se analizará el caso concreto bajo el presupuesto de que el Municipio de Santiago de Cali debió no sólo expedir, sino notificar el acto administrativo” (Se subraya). También en la sentencia del 12 de septiembre de 2012, radicado No. 19515, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, esta Sala recalcó, en relación con el artículo 732 del Estatuto Tributario, “(...) *que no basta que en ese plazo sea proferido el acto sino que es necesario que en ese mismo lapso se dé a conocer al interesado mediante la notificación, pues hasta que él no lo conozca no produce efectos jurídicos*”.

<sup>8</sup> Cfr. las sentencias de esta Sala del 23 de junio del 2000, radicado No. 10070, C. P. Dr. Delio Gómez Leyva, reiterada el 23 de agosto de 2002, radicado No. 13829, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 12 de abril de 2007, radicado No. 15532, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>9</sup> Esta norma fue modificada por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006, pero, en materia de notificación, mantuvo el mismo texto que regía en el periodo en discusión, y adicionó que también procede la notificación electrónica.

Esta norma es clara en prever que la resolución que decida el recurso, en principio, puede notificarse de manera personal, para el efecto, el contribuyente debe comparecer dentro de los diez (10) días siguientes ante la Administración de Impuestos para que se surta dicha diligencia de notificación.

Solamente en caso de que el contribuyente no comparezca a notificarse personalmente dentro del término señalado, procede de manera subsidiaria la notificación por edicto.

3.6 En el *sub júdice*, la discusión se centra en la forma como se debe contabilizar el término de los diez (10) días señalado en el citado artículo 565 y la aplicación de la sentencia de la Corte Constitucional C- 096 de 2001.

3.7 De la lectura del inciso segundo del artículo 565 no queda lugar a duda de que el legislador señaló de manera precisa que los diez (10) días “*siguientes*” se cuentan “*a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación*”.

3.8 De manera que, el envío del aviso de citación no puede entenderse como una especie de notificación, porque su intención no es esa. Se trata de un medio de comunicación que la Administración de Impuestos utiliza para informarle al interesado que ya se emitió pronunciamiento respecto del recurso interpuesto, y que puede acercarse a la oficina correspondiente a efectos de conocer su contenido de manera personal.

3.9 Contrario a lo sostenido por la parte apelante, esta citación no puede considerarse como un “típico acto administrativo”, en la medida en que no crea, modifica o extingue una situación jurídica. En consecuencia, no se rige por lo previsto en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario.

3.10 En cuanto a la aplicación en este caso de la sentencia C-096 de 2001<sup>10</sup>, mediante la cual la Corte Constitucional se declaró “*inhibida para decidir respecto de la constitucionalidad del artículo 566<sup>11</sup> del Decreto 0624 de 1989, salvo respecto de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo “que se declara **INEXEQUIBLE**”*, se precisa que esta jurisprudencia se refirió a una norma especial que prevé la notificación por correo, que no es aplicable en este asunto.

3.11 Por el contrario, se advierte que esa misma Corporación, en la sentencia C-929 de 2005<sup>12</sup> declaró exequible la expresión “*de la fecha de introducción al correo*”, contenida en el artículo 565 del Estatuto Tributario, oportunidad en la que aclaró que del contenido normativo del artículo 565 del Decreto-Ley 624 de 1989, no se deduce la misma situación prevista en el artículo 566 *ibídem*, porque “*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*” (Se subraya).

3.12 Teniendo en cuenta que en este caso se aplica el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario y que el aparte objeto de controversia fue declarado exequible por la Corte Constitucional, es claro que no le asiste razón a la parte apelante cuando afirma que el término previsto en esta norma se contabiliza a partir del día siguiente al recibo del aviso de citación.

3.13 En el expediente está probado lo siguiente:

---

<sup>10</sup> Del 31 de enero de 2001, M. P. Dr. Álvaro Tafur Galvis.

<sup>11</sup> “**Artículo 566.** *La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” (aparte subrayado declarado inexecutable).

<sup>12</sup> Del 6 de septiembre de 2005, M. P. Dr. Alfredo Beltrán Sierra.

- El **7 de abril de 2005** CROWN interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002<sup>13</sup>.
- El recurso de reconsideración fue decidido mediante la Resolución No. 310662005000103 del 19 de diciembre de 2005<sup>14</sup>.
- El 21 de diciembre de 2005, la Jefe del Grupo de Documentación de la DIAN envió por correo el “*AVISO DE CITACIÓN PARA NOTIFICAR*”, mediante el cual, y con el fin de notificar al contribuyente del contenido de la resolución recurso de reconsideración, le solicitó que compareciera a ese despacho “*en el término de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a la introducción al correo de esta comunicación*”<sup>15</sup>, es decir, el representante legal de CROWN tenía desde el jueves 22 de diciembre de 2005 hasta el miércoles 4 de enero de 2006 para notificarse de manera personal.
- Comoquiera que no compareció, el 5 de enero de 2006 la DIAN notificó la actuación mediante edicto fijado el 5 de enero de 2006 y desfijado el día **19 de enero de 2006**<sup>16</sup>, conforme con el artículo 45 del Código Contencioso Administrativo<sup>17</sup>.

3.14 Del anterior recuento se infiere que la actuación de la Administración, en cuanto a la notificación del acto administrativo que decidió el recurso de reconsideración, se ajustó a los preceptos legales aplicables al caso concreto, motivo por el cual, en el *sub exámine* no operó el silencio administrativo positivo, porque la Resolución No. 310662005000103 del 19 de diciembre de 2005 se expidió y notificó dentro del término del año señalado en el artículo 732 del Estatuto

---

<sup>13</sup> Fl. 738-7582 c.a.

<sup>14</sup> Fl. 757-786 c.a.

<sup>15</sup> Fl. 755 c.a.

<sup>16</sup> Fl. 756 c.a.

<sup>17</sup> Artículo 45. Si no pudiese hacerse la notificación personal al cabo de cinco (5) días del envío de la citación, se fijará edicto en lugar público del respectivo despacho, por el término de diez (10) días, con inserción de la parte resolutive de la providencia.

Tributario (19 de enero de 2006), contado a partir de la interposición del recurso (7 de abril de 2005).

3.15 En consecuencia, este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar, por lo que le asistió razón al Tribunal al negarlo.

#### **4. Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas, en la suma de \$850.369.000**

4.1 Le corresponde a la Sala determinar si procede la adición de ingresos por la suma de \$850.369.000, para lo cual, se debe dilucidar si esta suma corresponde a ingresos aplicados a la deuda existente entre CROWN COLOMBIANA S. A. y BAVARIA S.A. como parte del precio de una maquinaria o equipo, o si por el contrario, concierne a un descuento que tiene su origen en el contrato de suministro suscrito entre las citadas sociedades.

4.2 La base gravable del impuesto sobre las ventas. No inclusión de los descuentos efectivos

4.2.1 Conforme con el artículo 447 del Estatuto Tributario, la regla general, en la venta y prestación de servicios, es que la base gravable está integrada por *“el valor total de la operación, sea que ésta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición”*.

4.2.2 Por su parte, el artículo 454 del mismo ordenamiento señala que no forman parte de la base gravable de este impuesto, 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”.*

4.2.3 Es decir, para que el descuento pueda sustraerse de la base gravable del impuesto sobre las ventas, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Que el descuento sea efectivo, es decir, “[r]eal y verdadero, en oposición a quimérico, dudoso o nominal”<sup>18</sup>, por lo tanto, constituye un menor ingreso por venta para quien enajena y una disminución del costo para quien adquiere el bien o el servicio.

- Que conste en la factura o documento equivalente, lo que se ha denominado descuento a “*pie de factura*” porque no está condicionado y se concede en el mismo momento en el que se realiza la operación.

- Que el descuento no esté sometido a condición, es decir, a un “[a]contecimiento futuro e incierto del que por determinación legal o convencional depende la eficacia inicial o la resolución posterior de ciertos actos jurídicos”<sup>19</sup>.

- Que resulte normal según la costumbre<sup>20</sup> comercial, esto es, generalizada y de ocurrencia común en la actividad.

4.2.4 En lo que tiene que ver con los descuentos, la Sala ha dicho que su realidad económica 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*

---

<sup>18</sup> Cfr. el Diccionario de la Lengua Española, en <http://lema.rae.es/drae/?val=efectivo>.

<sup>19</sup> Cfr. el Diccionario de la Lengua Española, en <http://lema.rae.es/drae/?val=condición>.

<sup>20</sup> Según el Diccionario de la Lengua Española, costumbre significa: “[H]ábito, modo habitual de obrar o proceder establecido por tradición o por la repetición de los mismos actos y que puede llegar a adquirir fuerza de precepto”.

*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*<sup>21</sup>.

Al respecto, se explicó lo siguiente:

*“(...) los descuentos en general se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios<sup>22</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>23</sup> 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 adquirente<sup>24</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>25</sup> y el segundo en el débito<sup>26</sup>.*

---

<sup>21</sup> Sentencia del 24 de octubre de 2013, radicado No. 19314, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>22</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>23</sup> LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010, pág.72.

<sup>24</sup> Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>25</sup> Por la actividad económica que desarrolla, los ingresos de la actora se registran en la cuenta 4145 – “transporte, almacenamiento y comunicaciones” (...)

<sup>26</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”.

*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.*

*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>27</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>28</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”<sup>29</sup>.*

#### 4.3 Los hechos probados

4.3.1 Según consta en el Acta No. 17 “**Reunión del 06 de octubre de 1998**”, el “10 de noviembre de 1998” se reunió la Junta Directiva de CROWN. En el numeral 2 de resultados se expuso lo siguiente respecto de la negociación con BAVARIA: “(...) 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 (...)”<sup>30</sup>

---

<sup>27</sup> LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

<sup>28</sup> CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.

<sup>29</sup> Cfr. la sentencia del 24 de octubre de 2013, radicado No. 19314, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>30</sup> FIs. 463-464 c.a.

4.3.2 Conforme con el Acta No. 19 de la Junta Directiva de CROWN, el **4 de febrero de 1999**, el representante legal de la compañía informó 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. (...)”<sup>31</sup>(Se subraya).

4.3.3 En la reunión celebrada el **19 de abril de 1999**, por unanimidad, la Junta Directiva de CROWN, mediante el Acta No. 21, 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 corresponden al valor del mercado. El autorizado quedó facultado para firmar toda la documentación requerida al efecto”<sup>32</sup> (Se subraya).

4.3.4 El **21 de abril de 1999**, el presidente de BAVARIA S.A. (vendedor), el Gerente General de CROWN COLOMBIANA S.A. (comprador) y el representante legal de CERVECERÍA AGUILA S.A., (tercero beneficiario), suscribieron el “**CONTRATO DE COMPRAVENTA DE EQUIPOS Y PROMESA DE SUMINISTRO**” mediante el cual, entre otros aspectos, se acordó lo siguiente:

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

<sup>31</sup> Fl. 435-437 c.a.

<sup>32</sup> Fl. 187 c.a.

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 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 BOGOTÁ – FÁBRICA ENVASES DE ALUMINIO**, los cuales se encuentran relacionados e identificados en el Anexo Nro. 1. Sobre esta suma se pagarán intereses a la tasa LIBOR + 2, a partir 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”<sup>33</sup> (Se subraya).

(...)

**CUARTA.- PLAZO DE ENTREGA DE LOS BIENES VENDIDOS:** La entrega de la maquinaria y equipo para fabricar envases y tapas de aluminio a que se ha hecho referencia, se efectuará dentro de los tres (3) meses siguientes a la firma del contrato de suministro por los representantes legales de **BAVARIA** y **CROWN**.

4.3.5 El 29 de abril de 1999, se reunió la Junta Directiva de BAVARIA S.A., según consta en el Acta No. 3819.

En esa reunión, se presentó el contrato de venta de los equipos de la antigua Colenvases a CROWN y el contrato de promesa de suministro. Se transcribieron las

---

<sup>33</sup> Fls. 180-186 c.a.

cláusulas relacionadas con el objeto y el precio del contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro, y las cláusulas concernientes al suministro de envases y tapas, la conversión de líneas de llenado, los precios de venta de los envases y tapas, el descuento especial y la duración del contrato.

En lo que tiene que ver con el contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro, se observa lo siguiente:

### **“2.9 Crown – Colenvases**

*Se presentó el contrato de venta de los equipos de la antigua Colenvases a Crown Colombiana y el contrato de promesa de suministro, los cuales son del siguiente tenor:*

#### **CONTRATO DE COMPRAVENTA DE EQUIPOS Y PROMESA DE SUMINISTRO**

**OBJETO: BAVARIA S.A. (en adelante BAVARIA) vende a CROWN COLOMBIANA S.A. (en adelante CROWN) la maquinaria y equipos para fabricar envases de aluminio y tapas para envases de aluminio, instalados en la CERVECERÍA DE BOGOTÁ – FÁBRICA ENVASES DE ALUMINIO.**

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

**2. PRECIO DE LA COMPRAVENTA Y FORMA DE PAGO: CUATRO MILLONES QUINIENTOS MIL DÓLARES DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA (US\$4.500.000), que serán cancelados 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, cuando sean entregados a CROWN la maquinaria y equipos vendidos.**

Sobre este 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.

3. **ESTIPULACIONES DEL CONTRATO DE SUMINISTRO:** El contrato de suministro contendrá, entre otras, las siguientes estipulaciones:

(...)

**3.4 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 aluminio producidos y facturados por **CROWN** durante un período de diez años contados a partir de la primera facturación. El descuento será de CINCO DÓLARES CON TREINTA Y UN CENTAVOS (US\$5.31) por millar.

Sobre los saldos insolutos de esta obligación EL PROVEEDOR reconocerá intereses a la tasa de LIBOR + 2<sup>34</sup> (Se subraya).

4.3.6 El **30 de abril de 1999** se expidió la Factura de Venta No. 43623, en la que figura como vendedor BAVARIA y como comprador CROWN. En el detalle de la operación se lee: "Venta de máquinas y equipos para línea de fabricación de latas y tapas según detalle adjunto. VALOR US\$4.500.000.00", que corresponde a un valor de \$7.219.980.000<sup>35</sup> (Se subraya).

4.3.7 El **13 de mayo de 1999**, las partes citadas anteriormente, suscribieron el "**CONTRATO DE SUMINISTRO**", en el entre otros aspectos, se pactó lo siguiente:

**"PRIMERA.- OBJETO: EL PROVEEDOR se obliga a suministrar periódicamente a LOS CONSUMIDORES, el ciento por ciento (100%) de sus requerimientos en Colombia de envases de aluminio y sus respectivas tapas abre – fácil, cumpliendo con los estándares internacionales de calidad que se determinan en el documento que se**

---

<sup>34</sup> Fls. 466-471 c.a.

<sup>35</sup> Fl. 433 c.a.

incorpora a este contrato como Anexo No. 2 (Acuerdo de Calidad). **LOS CONSUMIDORES**, por conducto de **EL CONSUMIDOR**, comprarán en forma exclusiva a **EL PROVEEDOR** la totalidad de estos requerimientos.

**EL CONSUMIDOR** se obliga a que cada sociedad subordinada que requiera en Colombia envases de aluminio y sus respectivas tapas abre – fácil, las adquirirá a **EL PROVEEDOR**.

(...)

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

Si transcurridos diez (10) años no se han producido y facturado mil seiscientos millones (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.

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<sup>36</sup> (Se subraya).

---

<sup>36</sup> El anexo No. 3 señala que el “descuento adicional sobre el descuento especial no utilizado que otorga **EL PROVEEDOR**, a que se refiere la Cláusula Quinta del contrato de suministro, será reconocido de la siguiente manera:

**“1. PRIMER PERIODO DE COMPUTO.**

A partir del primer despacho que se realice en ejecución del contrato de suministro y sobre el valor total del descuento especial se (sic) calcularán intereses a la tasa de LIBOR +2 (Vigente el 13 de Mayo de 1999) hasta el último día del mes inmediatamente anterior a la fecha de pago de la primera factura emitida según el mencionado contrato de suministro. Los mencionados descuentos adicionales serán comunicados por **EL PROVEEDOR** mediante **NOTAS CRÉDITO** entregadas a **LOS CONSUMIDORES**, así:

(...)

**EL PROVEEDOR** suministrará a los **CONSUMIDORES** dentro de los cinco días siguientes a la fecha del primer despacho, los cálculos del componente (a).

**LAS NOTAS CRÉDITO** serán aplicadas por **LOS CONSUMIDORES** como descuento a pie de factura al momento de cancelar la primera factura por los bienes suministrados durante el Primer Periodo de Cómputo.

(...)

**OCTAVA.- FACTURACIÓN:** **EL PROVEEDOR** presentará semanalmente las facturas a **LOS CONSUMIDORES**, de acuerdo con los parámetros establecidos en este contrato.

**NOVENA.- PAGO:** **LOS CONSUMIDORES** cancelarán a **EL PROVEEDOR** en pesos colombianos y dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la presentación de la factura. Para efectuar el pago se hará la conversión a la tasa representativa del mercado de la fecha de presentación de la respectiva factura.

En caso de incumplimiento del pago oportuno, se pagarán intereses moratorios a la tasa del DTF vigente para depósito a corto plazo en la semana inmediatamente anterior a la fecha en que se realiza el pago, más tres puntos y medio (3.5)<sup>37</sup> (Se subraya).

4.3.8 En la reunión celebrada el **14 de mayo de 1999**, según consta en el Acta No. 22 de la Junta Directiva CROWN, se revisaron los resultados al mes de abril del año 1999. Respecto a la negociación con BAVARIA, se informó sobre la firma del acuerdo con esa sociedad y se comentó, entre otros aspectos, el siguiente: “[/]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<sup>38</sup> (Se subraya).

4.3.9 El **25 de mayo de 1999** las partes modificaron el contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro, porque con posterioridad a la firma del contrato se

---

## 2. PERIODOS DE CÓMPUTO MENSUALES.

Para los periodos mensuales posteriores a la emisión de las primeras NOTAS CRÉDITO se procederá así:

(...)

Al monto final del periodo anterior se le descontará un valor equivalente a la multiplicación del número de millares de latas producidas y facturadas en el mes por US\$5.3125y así sucesivamente.

Las NOTAS CRÉDITO serán aplicadas por **LOS CONSUMIDORES** como descuento a pie de factura al momento de cancelar la primera factura por los bienes suministrados en el mes inmediatamente anterior” (Fls. 165-167 c.a.).

<sup>37</sup> Fls. 169-178 c.a.

<sup>38</sup> Fls. 430-431 c.a.

detectó que algunas máquinas y equipos relacionados en el anexo 1 corresponden a la línea de envases o son equipos de soporte de servicios comunes de la Cervecería y, por lo tanto, no hacen parte de las líneas de fabricación de envases de aluminio y tapas abre-fácil objeto del contrato de compraventa<sup>39</sup>.

4.3.10 El **30 de marzo de 2001**, en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas de CROWN, según consta en el Acta No. 09, se puso a disposición las notas a los estados financieros del “*31 DE DICIEMBRE DE 2000 Y 1999*”. En la Nota No. 1 “*ENTIDAD REPORTANTE Y CONTRATO DE EXCLUSIVIDAD DE SUMINISTRO*”, se lee lo siguiente:

“(…)

*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 las 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 6. 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<sup>40</sup>.*

En lo que tiene que ver con los intangibles, se indicó que:

*“Como se indica en la Nota 1 a los estados financieros se registra como intangible el derecho adquirido a la exclusividad del suministro de Bavaria S.A. de envases de aluminio de 8,10 y 12 onzas y tapas abre fácil.*

*El intangible por el derecho adquirido se ajusta por inflación y se amortiza por medio de una alícuota que resulta de dividir las unidades pactadas a vender durante los 10 años de vigencia del derecho de*

---

<sup>39</sup> Fls. 502-526 c.a.

<sup>40</sup> Fls. 573-575 c.a.

*exclusividad sobre el saldo pendiente de amortizar; este resultado se multiplica por las unidades vendidas de cada año<sup>41</sup>.*

4.3.11 En el Libro de Auxiliares del periodo 01/2002 a 02/2002 -en discusión-, están registrados contablemente los descuentos en ventas como un débito a la cuenta PUC 4120641<sup>42</sup>.

4.3.12 En los cuadros explicativos aportados por el contribuyente con ocasión del requerimiento hecho por la Administración<sup>43</sup>, se observa el listado de descuentos hechos a BAVARIA en el año 2002 y el análisis de intereses a descontar en facturación a esa misma compañía<sup>44</sup>

En lo que atañe con el periodo en discusión, se advierte que los descuentos se aplicaron a las sociedades Cervecería Aguila S.A. y Cervecería Leona S.A., como grupo empresarial de BAVARIA, en los siguientes términos, discriminados por número de factura, fecha de la factura, unidades, valor de la factura, T.R.M., valor de la factura en USD, precio venta milla USD, IVA 16%, total factura, descuento, intereses, descuento total \$, USD y millar.

Los totales son los siguientes<sup>45</sup>:

Año 2002	Unidades	Vr. Factura \$	Vr. Factura USD	Iva 16%	Total factura \$	Descuento \$	Interés \$	Descuento total \$	USD
Enero	28.074.519	4.751.636.340	2.082.805.62	760.261.814	5.511.898.154	342.829.613	44.544.336	387.373.949	169.800.66
Febrero	8.535.188	1.025.741.383	449.482.51	164.118.621	1.189.860.004	422.992.903	40.002.417	462.995.320	202.049.52

<sup>41</sup> *Ibidem.*

<sup>42</sup> Fls. 387-388 c.a.

<sup>43</sup> Fl. 428 c.a.

<sup>44</sup> Fls. 420-425 y 426 c.a.

<sup>45</sup> Cfr. el fl. 425 c.a.

Total	36.609.707	5.777.377.723	2.532.288.13	924.380.435	6.701.758.158	765.822.516	84.546.753	850.369.269	371.850.18
-------	------------	---------------	--------------	-------------	---------------	-------------	------------	-------------	------------

El total señalado en la casilla denominada “*Descuento*”, es decir, la suma de \$765.822.516, es el que la DIAN toma como “*ABONO A CAPITAL*”<sup>46</sup>, lo que ciertamente es una imprecisión, si se tiene en cuenta el contenido de las facturas de compra venta aportadas al expediente<sup>47</sup>.

A manera de ejemplo, se toma la factura No. 5602 del 8 de enero de 2002, en la que consta la operación de compra venta realizada entre CROWN (vendedor) y Cervecería Leona S.A. (comprador). En este documento se discriminan los valores que se enuncian a continuación, que confrontados con el anterior cuadro explicativo, corresponden a los siguientes:

Factura <sup>48</sup>	
Cantidad despachada	4.789.368
Precio	\$183.65
Sub total	\$879.567.433
Descuento	\$66.495.298
Neto	\$813.072.135
16% IVA	\$130.091.542
Total a pagar	\$943.163.677

Cuadro explicativo <sup>49</sup>	
Unidades	4.789.368
Descuento	\$58.848.968
Intereses	\$7.646.330
Total Descuento	\$66.495.298
Vr. Factura	\$813.072.135
Total factura	\$943.163.677

Respecto de los intereses señalados en la citada factura, se desataca que éstos fueron acordados en el contrato, tal y como se expuso con anterioridad.

<sup>46</sup> Cfr. la página 16 de la liquidación oficial de revisión.

<sup>47</sup> Cfr. los folios 340-349 c.a.

<sup>48</sup> Cfr. el fl. 349 c.a.

<sup>49</sup> Cfr. el fl. 425 c.a.

4.4 De manera que, valoradas en conjunto las citadas pruebas, está probado que entre CROWN y BAVARIA se presentaron dos tipos de negociaciones: (i) la compraventa de maquinaria y equipos y (ii) el suministro de envases.

4.5 Estos dos actos son independientes, aunque guardan íntima relación por la actividad que desarrollan las partes intervinientes en la negociación.

4.6 En el **contrato de compraventa de equipos**, BAVARIA se obligó a transferir a favor de CROWN el derecho de dominio que ostenta sobre la maquinaria y equipo para fabricar envases de aluminio y tapas de la CERVECERÍA DE BOGOTÁ – FÁBRICA DE ENVASES DE ALUMIO.

4.7 El precio total de la maquinaria y equipos fue de **US\$4.500.000**, pagaderos de la siguiente manera: US\$2.000.000 a la suscripción del contrato y el remanente, es decir, US\$2.500.000 a la entrega de la maquinaria. Respecto de este pago, CROWN aportó la prueba pertinente, vale decir, la factura de venta No. 43623 del 30 de abril de 1999.

4.8 En el **contrato de suministro** las partes acordaron la suma de **US\$8.500.000** como tope máximo que CROWN le concederá a BAVARIA, a título de descuento especial, sobre los primeros 1.600.000.000 envases de aluminio producidos y facturados por CROWN durante un periodo de diez (10) años contados a partir de la primera facturación.

4.9 Si se observa con detenimiento las diferentes actuaciones que se surtieron con anterioridad a la suscripción de los citados contratos, es claro que en el transcurso de la negociación se expresaron varios términos en cuanto al valor estimado de la fábrica de envases y las formas de pago<sup>50</sup>, pero, finalmente las partes acordaron suscribir dos (2) contratos, uno de compraventa de equipos y otro de suministro, por las sumas de US\$4.500.000 y US\$8.500.000, respectivamente.

---

<sup>50</sup> Cfr. las Actas No. 17 de 1998 y 19 y 21 de 1999.

4.10 Las circunstancias que llevaron a variar los términos iniciales de los finalmente acordados, no constan en el expediente, y aunque el valor estimado de la fábrica de envases se redujo desde el principio de las negociaciones hasta la suscripción de los contratos, así como su forma de pago, esta sola circunstancia no permite inferir que finalmente, la suma pactada por descuentos en el contrato de suministro, corresponda a abonos a capital y no a un descuento en ventas.

4.11 Se advierte que en la liquidación oficial de revisión la DIAN afirmó que las partes hicieron un cruce de cuentas *“en donde el valor pretendido como descuento, fue aplicado a capital e intereses del total adeudado a Bavaria S.A. por las negociaciones materializadas en los contratos tantas veces citados y que en su totalidad suman US\$13.000.000”*<sup>51</sup>.

A esta conclusión llegó la Administración porque observó *“con extrañeza”* que los descuentos concedidos por la CROWN a pie de las facturas de ventas a las sociedades Cervecería Leona y Cervecería Aguila, como grupo empresarial de BAVARIA, *“contienen un interés determinado a la tasa libor más dos y medio punto, tal y como consta en la cláusula quinta del contrato por suministro y su anexo 3 (...)”*<sup>52</sup>.

4.12 Pues bien, el hecho de que las partes hayan pactado intereses en el contrato de suministro y que dicho pago se haya reflejado en las facturas en las que se aplicó el descuento a pie de factura, no tiene la entidad suficiente para desvirtuar la intención de las partes de suscribir un contrato de suministro distinto del contrato de compraventa de equipos.

4.13 En efecto, conforme con el artículo 968 del Código de Comercio, el contrato de suministro es aquel por el cual una parte se obliga, a cambio de una

---

<sup>51</sup> Cfr. la página 16 de la liquidación oficial de revisión.

<sup>52</sup> Cfr. las páginas 15 y 16 del acto administrativo señalado con anterioridad.

contraprestación, a cumplir a favor de otra, en forma independiente, prestaciones periódicas o continuadas de cosas o servicios.

4.14 En este caso, en el contrato de suministro de envases de aluminio, que es de tracto sucesivo, hasta llegar al límite de 1.600.000.000 envases, se acordó reconocer un descuento especial por la suma máxima de US\$8.500.000, durante un período de diez (10) años; por lo tanto, es válido que las partes, teniendo en consideración estas circunstancias, acordaran un mecanismo para mantener actualizada una cifra global tasada en moneda extranjera, aplicada en cada descuento unitario<sup>53</sup>.

4.15 La Sala, en este asunto, no evidencia argumentos sólidos de la DIAN que impidan reconocer la validez del acuerdo suscrito entre CROWN y BAVARIA para el pago de unos intereses recurriendo una tasa Libor<sup>54</sup> + 2 contenido en un contrato de suministro que es ley para las partes conforme con el artículo 1602 del Código de Civil<sup>55</sup>.

4.16 Por lo anterior, se razona que contrario a lo sostenido por la Administración, la inclusión de intereses en la factura de venta en cumplimiento de un contrato de suministro no significa financiación para el pago de un contrato diferente como es el de compraventa de equipos o maquinaria.

4.17 En el *sub júdice*, se comprobó (i) que CROWN y BAVARIA suscribieron dos contratos diferentes: el de compraventa de equipos y el de suministro de envases, (ii) que la suma pactada en el contrato de compraventa de equipos fue satisfecha por el comprador, (iii) que durante el periodo en discusión en este proceso (enero y

---

<sup>53</sup> El análisis de estos intereses a descontar en facturación para BAVARIA está en el folio 161 del c.a. para los meses de enero y febrero del año 2002.

<sup>54</sup> Es un acrónimo que se refiere al London Interbank Offered Rate y traducible como tipo de interés interbancario del mercado de Londres.

<sup>55</sup> “*Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales*”.

febrero de 2002), CROWN le vendió a CERVECERÍA LEONA S.A. y a CERVECERÍA AGUILA S.A. unos envases, operación que consta en varias facturas cambiarias de compraventa, en las que se aplicó a pie de factura el descuento acordado por las partes en el contrato de suministro.

4.18 Respecto del descuento aplicado, se evidencia que cumple con los presupuestos previstos en el artículo 454 del Estatuto Tributario porque (i) es real, en la medida en que constituye un menor costo para BAVARIA y/o sus subordinadas en la adquisición de envases a CROWN, quien correlativamente disminuye su ingreso en la ejecución del contrato de suministro suscrito entre estas partes, (ii) consta en las facturas expedidas por CROWN a CERVECERÍA LEONA S.A. y a CERVECERÍA AGUILA S.A., es decir, en el mismo momento en el que se realiza la operación, (iii) la aplicación de este descuento no está sometido a condición, porque empezó a regir desde la suscripción del contrato de suministro y se hace efectivo en cada operación de compra venta de envases que se adquiera en virtud de dicho contrato y (iv) el descuento, aplicado en operaciones comerciales, entre otras, en las que se suscriben cláusulas de exclusividad en el suministro de bienes o servicios, constituye una costumbre comercial a la que se concurre para facilitar, hacer atractiva una oferta e incluso llegar a buen término en una negociación de tipo comercial.

4.19 Finalmente, se advierte que este descuento, por la suma de \$850.369.269, fue contabilizado en la cuenta PUC 4120641, de esto da cuenta el certificado del Revisor Fiscal expedido el 19 de mayo de 2006<sup>56</sup> y el Libro de Auxiliares del periodo 01/2002 a 02/2002<sup>57</sup>.

4.20 En conclusión, la suma en discusión (\$850.369.269), registrada por la parte actora en la cuenta PUC 4120641, por concepto de descuentos en ventas otorgadas a CERVECERÍA AGUILA S.A. y a CERVECERÍA LEONA S.A., reúne los requisitos

---

<sup>56</sup> Cfr. el folio 99 del c.p.

<sup>57</sup> Fls. 387-388 c.a.

previstos por el legislador en el artículo 454 del Estatuto Tributario para que ese descuento pueda restarse de la base gravable del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002.

4.21 Por lo expuesto, se está de acuerdo con el Tribunal cuando afirma que en este caso existieron dos (2) contratos entre CROWN y BAVARIA, el de compraventa y el de suministro, pero se discrepa de la conclusión, es decir, que no se configuró el descuento efectivo porque lo que se llevó a cabo fue el abono a una obligación de US\$8.500.000 por concepto del contrato de compraventa.

4.22 Lo anterior, resulta suficiente para revocar la sentencia en cuanto desconoció la procedencia del descuento aplicado por CROWN.

## **5. Reclasificación de ingresos por concepto de servicios de pre prensa y arte gráfico, en la suma de \$16.170.000**

### **5.1 Cuestión previa**

5.1.1 Como se expuso en los antecedentes administrativos, este cargo de ilegalidad fue propuesto en la demanda, pero, el Tribunal obvió referirse al mismo en la sentencia de primera instancia.

5.1.2 Aunque el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, actual artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo regula lo atinente al contenido de las sentencias proferidas por esta jurisdicción, en esta norma no se establece ninguna regla de competencia para el superior al ocuparse del recurso de apelación contra la sentencia, por lo tanto, es necesario acudir al principio de integración normativa<sup>58</sup> y aplicar el Código de Procedimiento Civil ahora Código General del Proceso.

---

<sup>58</sup> Previsto en el artículo 267 del C.C.A., actual artículo 306 del C.P.A.C.A.

5.1.3 El artículo 311 del Código de Procedimiento Civil señala lo siguiente:

**“Artículo 311. Adición.** *Cuando la sentencia omita la resolución de cualquiera de los extremos de la litis, o de cualquier otro punto que de conformidad con la ley debía ser objeto de pronunciamiento, deberá adicionarse por medio de sentencia complementaria, dentro del término de ejecutoria, de oficio o a solicitud de parte presentada dentro del mismo término.*

*El superior **deberá** complementar la sentencia del a quo cuando pronuncie la de segunda instancia, siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado o adherido a la apelación; pero si dejó de resolver la demanda de reconvencción o la de un proceso acumulado, le devolverá el expediente para que dicte sentencia complementaria.*

*Los autos sólo podrán adicionarse de oficio dentro del término de ejecutoria, o a solicitud de parte presentada en el mismo término”<sup>59</sup>*  
(Subraya y negrilla de la Sala).

5.1.4 Conforme con esta norma, la sentencia complementaria procede cuando en la decisión que resuelve el fondo del asunto se omita la resolución (i) de cualquiera de los extremos de la *litis* o (ii) de cualquier punto que de conformidad con la ley debería ser objeto de pronunciamiento por parte del juez.

Esta sentencia complementaria podrá ser proferida tanto por el juez de primera instancia como por el superior, en los siguientes eventos:

- i) Por el juez de primera instancia, de oficio o a petición de parte, mediante la adición de la sentencia dentro del término de ejecutoria de la providencia, resolviendo los aspectos que no fueron objeto de pronunciamiento, sin modificar lo ya resuelto.

---

<sup>59</sup> El artículo 287 del Código General del Proceso se refiere a la adición en los siguientes términos: *“Cuando la sentencia omita resolver sobre cualquiera de los extremos de la litis o sobre cualquier otro punto que de conformidad con la ley debía ser objeto de pronunciamiento, deberá adicionarse por medio de sentencia complementaria, dentro de la ejecutoria, de oficio o a solicitud de parte presentada en la misma oportunidad.*

*El juez de segunda instancia **deberá** complementar la sentencia del inferior siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado; pero si dejó de resolver la demanda de reconvencción o la de un proceso acumulado, le devolverá el expediente para que dicte sentencia complementaria (...).*

ii) Por el *a quo* cuando el superior que conoció del proceso en segunda instancia ordenó la devolución del expediente para que se profiera sentencia complementaria, siempre que se haya omitido resolver lo relacionado con (i) la demanda de reconvención o (ii) con una demanda de procesos acumulados.

iii) Por el superior, cuando los puntos no resueltos por el inferior sean diferentes a los señalados en el numeral anterior, caso en el cual, en el fallo de segunda instancia se resolverá lo pertinente, siempre que la parte perjudicada con la omisión haya apelado o adherido a la apelación.

5.1.5 En este caso, como la parte actora es un apelante único, porque en la sentencia el Tribunal se negaron las pretensiones de la demanda, en principio, el conocimiento del juez de segunda instancia se restringiría a los precisos términos del recurso de apelación<sup>60</sup>, es decir, decidir si las glosas planteadas por la Administración respecto a la procedencia del descuento y la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, están ajustadas a derecho.

5.1.6 Sin embargo, en el *sub júdice*, es evidente que existe un aspecto de la *litis* que no fue resuelto por el *a quo*, respecto del cual, la DIAN ejerció el derecho de defensa al contestar la demanda, motivo por el cual, en cumplimiento del deber previsto en el inciso segundo del artículo 311 del C. de P. C., actual inciso segundo del artículo 287 del C.G.P., es del caso completar el pronunciamiento del Tribunal porque (i) la parte perjudicada con la omisión apeló y (ii) la omisión no recayó sobre la demanda de reconvención o la de un proceso acumulado, sino respecto de la procedencia de la adición de ingresos brutos por operaciones gravadas por la suma de \$16.170.000, en relación con ingresos por servicios de pre prensa y arte gráfico.

---

<sup>60</sup> Cfr. el artículo 357 del C. de P. C., actual artículo 238 del C.G.P. que señala: “El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos en la ley”.

## 5.2 El fondo del asunto

5.2.1 Le corresponde a la Sala determinar si el servicio de pre prensa y arte gráfico facturado por CROWN se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002.

5.2.2 Está probado en el expediente que CROWN COLOMBIANA S.A. expidió las siguientes facturas<sup>61</sup>:

No. de factura	Fecha de expedición	Expedida a	Descripción de la mercancía	IVA \$	Total a pagar \$
0005703	29-01-2002	Cervecería Leona S.A.	Trabajo de pre prensa y arte gráfico	0	5.675.972
0005736	05-02-2002	Gaseosas Colombianas S.A.	Trabajo de pre prensa y arte gráfico – 5 colores y 6 colores	0	10.494.404
<b>Total</b>					16.170.376

5.2.3 De lo anterior se infiere que en el periodo en discusión CROWN prestó el servicio de “*Trabajo de pre prensa y arte*” que conforme con el artículo 420 del Estatuto Tributario, constituye un hecho sobre el cual recae el impuesto sobre las ventas, específicamente, la prestación de servicios en el territorio nacional.

5.2.4 En efecto, la actividad de pre prensa<sup>62</sup>, entendida como todos los pasos anteriores a la reproducción impresa o la parte del proceso de producción de un

<sup>61</sup> Cfr. los fls. 373 y 374 c.a.

impreso, posterior al diseño y anterior a la impresión, encaja dentro de la definición de servicio prevista en el artículo artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, según el cual, para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio *“toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”*.

5.2.5 Además, comoquiera que los bienes excluidos del IVA deben estar expresamente señalados por la ley, es claro que esta actividad no está contemplada como exenta en los artículos 424 y siguientes del Estatuto Tributario; por lo tanto, se concluye que se trata de una actividad gravada con el impuesto sobre las ventas, en consecuencia, el ingreso facturado por este servicio, por la suma total de \$16.700.000 está gravado.

5.2.6 en lo que tiene que ver con el argumento expuesto por CROWN, en el sentido que celebró un contrato de mandato a nombre y por cuenta de su cliente para la producción de arte litográfico en Argentina, la Sala precisa lo siguiente:

5.2.6.1 Conforme con el artículo 1262 del Código de Comercio, el *“mandato comercial es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra”*. Este mandato puede *“conllevar o no la representación del mandante”*.

5.2.6.2 Respecto de la consensualidad del contrato de mandato, el artículo 2149 del Código Civil señalan que *“El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por*

---

<sup>62</sup> El diseño gráfico *“es una disciplina y profesión que tiene el fin de idear y proyectar mensajes a través de la imagen. Al diseño gráfico se lo llama también “de la comunicación visual” y esto es así puesto que entraña una íntima relación con la comunicación como ciencia teórica y disciplina gráfica. Se entiende por diseño gráfico a la práctica de desarrollo y ejecución de mensajes visuales que contemplan aspectos informativos, estilísticos, de identidad, de persuasión, tecnológicos, productivos y de innovación”*, en <http://www.definicionabc.com/comunicacion/disenio-grafico-2.php#ixzz318AtPCoL>

*escritura pública o privada, por cartas, verbalmente o de cualquier otro modo inteligible, y aún por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra”.*

5.2.6.3 Ese mismo ordenamiento, específicamente, el artículo 2150, se refiere al perfeccionamiento de este contrato en los siguientes términos: *“El contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita”*. La aceptación tácita *“es todo acto en ejecución del mandato”* y aceptado el mandato no podrá disolverse el contrato sino por mutua voluntad de las partes.

5.2.6.4 De lo expuesto, se infiere que el contrato de mandato es consensual y puede conferirse por cualquiera de las formas establecidas en el artículo 2149 del Código Civil, con excepción de los casos en que la ley expresamente exige alguna solemnidad especial para su constitución.

5.2.6.5 Tratándose de mandato sin representación, conforme al artículo 2177 del Código Civil, el mandatario puede, en ejercicio de su cargo, contratar en su propio nombre. En consecuencia, el mandatario es, ante los terceros con quienes contrata, el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos que con ellos celebre<sup>63</sup>.

5.2.6.6 No obstante, se ha considerado que *“(…) el mandato siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido, y no por ello deja de representar al mandante. Lo anterior, porque la*

---

<sup>63</sup> En la sentencia del Consejo de Estado del 28 de agosto de 1997, radicado No. 10315, C. P. Dr. Ricardo Hoyos Duque, se dijo: *“El mandato oculto o sin representación consiste en que el mandatario contrata a nombre propio y, en consecuencia, no obliga al mandante frente a terceros. O como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia, “el carácter del mandato no representativo estriba en que, anteriormente, entre mandante y mandatario existe por hipótesis un contrato de mandato civil o mercantil a gobernarse por sus propias reglas, mientras que en el plano exterior no se da esa percepción jurídica del mandato pues la representación - se repite - no existe ya que el mandatario obra en su propio nombre, no en el de su mandante”*.

*esencia del mandato es la gestión del mandatario a nombre del mandante, de tal suerte que al contratar con un tercero está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la realización de uno o varios negocios jurídicos para el mandante, por ello, la contratación que hace en su propio nombre es representativa, por cuanto está cumpliendo con el mandato*<sup>64</sup>.

5.2.7 En el *sub exámine*, la parte actora aseguró que “celebró un contrato de mandato”<sup>65</sup>, pero, no especificó la manera como se le otorgó dicho mandato, es decir, se limitó a hacer una afirmación sin mayor precisión y sin sustento probatorio alguno.

5.2.8 Adicionalmente, revisadas las pruebas aportadas al expediente, se evidencia que CROWN registró el valor de las facturas Nos. 0005703 del 29 de enero de 2002 y 0005736 del 5 de febrero del mismo año, en la cuenta PUC 420515<sup>66</sup> relacionada con ingresos no operacionales, otras ventas, materiales varios, es decir, como ingresos obtenidos como consecuencia de su propia actividad, por lo tanto, la prueba contable, evidencia otra realidad a la alegada por CROWN.

5.2.9 Finalmente, se aclara que contrario a lo afirmado por CROWN en la demanda, en ninguna de sus actuaciones la DIAN ha reconocido que el servicio se prestó en el exterior.

5.2.10 En este orden ideas, CROWN no logró desvirtuar la presunción de legalidad respecto de esta glosa, motivo por el cual, este cargo no está llamado a prosperar.

En este sentido, se complementará la sentencia de primera instancia.

## **6. Sanción por inexactitud**

---

<sup>64</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de noviembre de 2003, exp. 12785 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>65</sup> Cfr. la página 25 de la demanda.

<sup>66</sup> Cfr. el fl. 375 c.a.

6.1 En los actos administrativos demandados la Administración le impuso a CROWN sanción por inexactitud en la suma de \$221.834.000, en consideración a que el contribuyente no liquidó el impuesto a las ventas sobre ingresos por servicios en cuantía de \$16.170.000 y omitió declarar el impuesto por operaciones gravadas, al tratar como descuento efectivo en ventas la suma de \$850.369.000.

6.2 Esta sanción se determinó de la siguiente manera:<sup>67</sup>

Total del saldo a favor declarado	1.527.932.000
Menos saldo a favor determinado sin sanción de inexactitud	1.389.286.000
Base de la sanción	138.646.000
Porcentaje de la sanción según el artículo 647 del E.T.	160%
Sanción por inexactitud determinada	221.834.000

6.3 Conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, las deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterio relativos al derecho aplicable la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. De esta manera, existe diferencia de criterio *“cuando la discrepancia debe basarse en*

---

<sup>67</sup> Cfr. la página 27 de la liquidación oficial de revisión.

*una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”<sup>68</sup>.*

6.4 Teniendo en cuenta que en este caso se constató que a CROWN le asiste el derecho a tratar como descuento efectivo la suma de \$850.369.000, en el impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002, la sanción por inexactitud impuesta en relación con esta glosa se debe levantar.

6.5 Pero, dicha sanción se mantendrá en lo que tiene que ver con la glosa de reclasificación de ingresos por el servicio de pre prensa y arte gráfico en cuantía de \$16.170.000, en la medida en que no se configura la diferencia de criterio alegada por la sociedad actora.

6.6 En consecuencia, este cargo de ilegalidad está llamado a prosperar de manera parcial.

## **7. CONCLUSIÓN**

Como consecuencia de lo expuesto, la Sala complementará la sentencia de primera instancia y revocará su numeral primero, por lo que procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002, para (i) restar de la base gravable del impuesto en discusión, la suma de \$850.369.000 correspondiente al descuento efectivo aplicado por CROWN, (ii) mantener la glosa planteada respecto de los ingresos por servicio de pre prensa y arte gráfico, por la suma de \$16.170.000 y (iii) levantar de manera proporcional la sanción por inexactitud, tal como se refleja en la siguiente liquidación:

---

<sup>68</sup> Sentencia del 12 de marzo de 2009, radicado No. 16575, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Conceptos	Liquidación Privada \$	Liquidación DIAN \$	Liquidación Consejo de Estado \$
INGRESOS BRUTOS POR EXPORTACIONES	1.478.000	1.478.000	1.478.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS (TERRITORIO NACIONAL)	0	0	0
INGRESOS BRUTOS POR VENTAS A COMERCIALIZADORAS INTERNA	317.811.000	317.811.000	317.811.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	802.161.000	785.991.000	785.991.000
INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS	17.129.380.000	17.995.919.000	17.145.550.000
MENOS: DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	18.250.830.000	19.101.199.000	18.250.830.000
IMPORTACIONES GRAVADAS	13.469.947.000	13.469.947.000	13.469.947.000
IMPORTACIONES GRAVADAS CON IVA IMPLÍCITO	0	0	0
IMPORTACIONES NO GRAVADAS	0	0	0
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	375.084.000	375.084.000	375.084.000
COMPRAS NO GRAVADAS	1.483.320.000	1.483.320.000	1.483.320.000
MENOS: DEVOLUCIONES, COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	0	0	0
TOTAL: COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE EL PERIODO	15.328.351.000	15.328.351.000	15.328.351.000
TOTAL IMP. A CARGO / IMPUESTO GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS	2.740.701.000	2.879.347.000	2.743.288.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACIÓN	2.155.192.000	2.155.192.000	2.155.192.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	26.913.000	26.913.000	26.913.000
IMPUESTOS DESCONTABLES POR SERVICIOS	32.120.000	32.120.000	32.120.000
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	2.214.225.000	2.214.225.000	2.214.225.000
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	526.476.000	665.122.000	529.063.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	0	0	0
MENOS SALDO A FAVOR SIN SOLICITUD DEV O COMP/SALDO FAVOR PERIODO FISCAL ANTERIOR	0	0	0
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	2.054.408.000	2.054.408.000	2.054.408.000
MAS SANCIONES	0	221.834.000	4.139.200
TOTAL SALDO A PAGAR	0	0	0
O TOTAL SALDO A FAVOR	1.527.932.000	1.167.452.000	1.521.206.000

### Cálculo de la sanción por inexactitud

Total del saldo a favor declarado	1.527.932.000
Menos saldo a favor determinado sin sanción de inexactitud	1.525.345.000
Base de la sanción	2.587.000

Porcentaje de la sanción según el artículo 647 del E.T.	160%
Sanción por inexactitud determinada	4.139.200

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

### **FALLA**

**PRIMERO: COMPLEMENTÁSE** la sentencia del 2 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en el sentido de negar las pretensiones de la demanda en lo que tiene que ver con la adición de ingresos por servicios de pre prensa y arte gráfico en el periodo en discusión.

**SEGUNDO: REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia de primera instancia. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642005000013 del 3 de febrero de 2005 y de la Resolución Recurso de Reconsideración No. 310662005000103 del 19 de diciembre de 2005, mediante las cuales la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por CROWN COLOMBIANA S. A. por el primer bimestre del año 2002.

Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, la liquidación del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2002, a cargo de CROWN COLOMBIANA S. A., corresponde a la practicada en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: ACÉPTESE** el impedimento manifestado por la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

**CUARTO: CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia apelada.

**QUINTO: RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Rocío del Pilar Ochoa Soto, como apoderada de la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 320 del plenario.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Aclaro el voto

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

