



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación: 76001-23-31-000-2007-00501-01 [18810]

Actor: COLOMBINA S.A.

Demandado: MUNICIPIO DE SANTIAGO DE CALI

Impuesto de Industria y Comercio – año gravable 2002 vigencia fiscal 2003

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 12 de noviembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo dispuso:

«1. DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1695 de 30 de diciembre y del Recurso de Reconsideración No. 1506 de 28 de diciembre de 2006, proferidas por el Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Santiago de Cali»

ANTECEDENTES

El 28 de abril de 2004, COLOMBINA S.A. presentó y pagó el impuesto de industria y comercio (ICA) por el año gravable 2002, por un valor de \$11.627.000¹.

¹ Fl. 10 c.p.

El 15 de abril de 2005, la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro de Cali, mediante Requerimiento Especial 088, propuso modificar la liquidación privada del ICA año gravable 2002, para aumentar los ingresos netos gravables a \$48.460.882.000 y un saldo a pagar de \$1.100.003.000, incluida la sanción por inexactitud por valor de \$634.886.000². El contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento³.

El 30 de diciembre de 2005, la Administración de Impuestos de Cali profirió la Liquidación Oficial de Revisión 1695 en la cual aceptó parcialmente los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial para excluir como ingresos gravados los correspondientes a método de participación, ajustes integrales por inflación, diferencia en cambio, recuperación de gastos, incapacidades e indemnizaciones, pero mantuvo la adición de los ingresos por los descuentos a pie de factura e impuso sanción de inexactitud⁴.

El contribuyente interpuso recurso de reconsideración⁵, mediante Resolución 1506 de 28 de diciembre de 2006, la Administración confirmó la liquidación oficial de revisión⁶.

DEMANDA

COLOMBINA S.A., en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó anular el Requerimiento Especial, la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio

² Fls. 13 a 17 cp

³ Fls. 18 a 108 cp

⁴ Fls. 110 a 114 cp

⁵ Fls. 116 a 155 cp

⁶ Fls. 156 A 165 cp

presentada por el año gravable 2002, vigencia fiscal 2003 en el municipio de Santiago de Cali y que no es procedente la sanción por inexactitud impuesta.

Invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Preámbulo y los artículos 2, 4, 29, 95[9], 363[inciso primero] de la Constitución Política; 35 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 32, 33 y 35 de la Ley 14 de 1983
- Artículos 195, 196 y 198 del Decreto Ley 1333 de 1986
- Artículos 683, 742, 743, 745, 772, 774 y 776 del Estatuto Tributario
- Artículos 11, 12, 38 y 97 del Decreto 2649 de 1993
- Artículos 1 y 3 del Acuerdo 35 de 1985 expedido por el Concejo Municipal de Cali.

El concepto de violación se sintetiza así:

Interpretación errónea de la ley

Expuso que es improcedente adicionar los ingresos declarados por la demandante, en el renglón 14 de la declaración del ICA del año 2003, por corresponder a descuentos a “pie de factura” efectuados a los clientes. Lo anterior, porque al momento de la venta del producto se resta el valor del descuento otorgado al comprador, por esta razón, no forman parte de los ingresos y, por ende, tampoco de la base gravable del impuesto.

Señaló que los descuentos a “pie de factura” no forman parte de la base gravable del impuesto que la ley fijó como el promedio mensual de los ingresos brutos obtenidos en el año inmediatamente anterior. Agregó que no era necesario que el legislador dispusiera expresamente en el artículo 33 de la Ley

14 de 1983, que los descuentos comerciales no hacían parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

La actos demandados incurren en una interpretación errónea de la ley y en una falsa motivación al tener por ingresos conceptos que no lo son y, de paso, violan los principios de equidad justicia del artículo 95(9) constitucional, en consonancia con los artículos 683 del Estatuto Tributario y 92 del Decreto 523 de 1999 del Municipio de Santiago de Cali.

Falta de aplicación de la ley

La Administración infringió la ley por falta de aplicación del principio de prevalencia de la esencia sobre la forma, al desconocer que un aspecto es la técnica contable y otra la transacción misma y que, por tanto, no bastaba con revisar la cuenta de ingresos, sino que también debió verificar el registro completo de la operación en la contabilidad.

Explicó que como política de control de la empresa, se registró en una cuenta como ingreso, el total del precio del producto y, en otra cuenta, el descuento, para reflejar a plenitud la realidad de la operación, porque con ocasión de un descuento comercial se obtuvo un menor precio de venta. Todas las operaciones estaban registradas contablemente y tenían los respectivos soportes contables.

La Administración desconoció principios constitucionales y tributarios, al crear una situación de inequidad y desigualdad entre contribuyentes, pues mientras para unos, la base gravable la conforman los ingresos brutos percibidos menos

los descuentos autorizados, a otros, se les exige liquidar el impuesto sobre ingresos no generados ni percibidos por la empresa.

Indebida aplicación de la ley

El municipio de Cali acudió a los artículos 621 y 774 del Código de Comercio, para desvirtuar la veracidad de las facturas aportadas por el contribuyente en la declaración de industria y comercio, cuando estaba obligado a aplicar las normas tributarias.

Falsa motivación

La Administración recurre a los artículos 617 y 774 del Código de Comercio que no tienen pertinencia para desvirtuar la veracidad de los datos consignados por el contribuyente en su declaración. La demandada profundiza en el tema de los títulos valores para justificar el desconocimiento de los descuentos a pie de factura.

Ninguna parte de la ley exige que los descuentos a pie de factura se deban demostrar con facturas cambiarias, o que la falta de algún requisito de este título valor haga que el documento pierda su calidad de soporte contable para demostrar la realidad económica de la empresa. La única consecuencia legal que tendría que una factura cambiaria no cumpla con las exigencias legales, sería perder su calidad de título valor, como lo dispone el inciso final del artículo 774 del Código de Comercio lo que la dejaría en el plano de una factura común pero en todo caso válida como soporte contable de los descuentos.

Sanción por Inexactitud

La información suministrada por el contribuyente es verdadera, estaba soportada y debidamente registrada en los libros de contabilidad, de manera que, en la declaración, no se incluyeron factores falsos o inexistentes.

De aceptarse que los ingresos adicionados por la Administración hacen parte de la base gravable del ICA, es improcedente la sanción por existir una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

OPOSICIÓN

La Administración Municipal de Cali se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones que sustentó así:

Los descuentos a "pie de factura" no se reconocieron porque, la actora, pese a tener la carga de la prueba, no los probó.

La Administración Municipal de Cali, en la expedición de los actos administrativos siguió el procedimiento del Estatuto Tributario Nacional en consonancia con las Leyes 383 de 1997 y 788 de 2002.

Según lo establecido en el Acuerdo Municipal de Cali 035 de 1985, en armonía con el artículo 35 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de industria y comercio no grava ingresos, sino la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios; diferente es que tomen los ingresos netos como base gravable con miras a determinar y cuantificar el impuesto.

La norma establece claramente cuáles son las exclusiones a la base gravable para liquidar dicho impuesto y, entre estas, no contempló los descuentos a “pie de factura”, por lo tanto, el descuento no procedía.

En desarrollo de las investigaciones para verificar la exactitud de las declaraciones y los informes rendidos por la actora, encontró que en las promociones y descuentos se tomaron los saldos a los que se les había restado el total de los descuentos.

No hubo falsa motivación de los actos acusados, pues el Municipio dio a conocer las razones de hecho y de derecho que sirvieron para modificar la declaración presentada, además, la actora no fue clara en determinar en qué consistió la vulneración.

La sanción de inexactitud debe mantenerse, porque la contribuyente omitió declarar ingresos gravados, sin que exista diferencia de criterios que lo justifique.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a la nulidad de los actos acusados, con fundamento en los siguientes argumentos:

El impuesto de industria y comercio lo regula la Ley 14 de 1983 y establece que la base gravable corresponde al promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, entendidos como aquellos

que efectiva y realmente perciba una persona como contraprestación a su actividad industrial, comercial o de servicios.

Los descuentos a “pie de factura”, no hacen parte de la base gravable del Impuesto de Industria y Comercio, por no corresponder al concepto de ingreso, dado que son sumas de dinero que el adquirente del bien o servicio no paga, por tanto, no incrementan el patrimonio del contribuyente, a diferencia de los descuentos condicionados, los cuales no se otorgan en el momento de la venta, sino en el evento de que se cumpla una determinada acción futura.

En el caso concreto, Colombina S.A. realizó en el año 2003 descuentos a “pie de factura” a sus clientes por valor de \$34.309.455.000 que no son ingresos por ventas, pues, al no haber sido pagados por los adquirentes no incrementaron el patrimonio del contribuyente, razón por la cual, los actos administrativos acusados son nulos. Al respecto transcribió sentencias del Consejo de Estado del 29 de abril de 1994, expediente 5250 y del 8 de septiembre de 1995, expediente 7050.

En cuanto a la nulidad del requerimiento especial, precisó que es un acto de simple trámite que no crea una situación de carácter particular, pues se trata de un acto que propone las modificaciones que la Administración pretende efectuar en la liquidación privada y que debe ser expedido previamente a la práctica de la liquidación oficial, en consecuencia, no es procedente pronunciarse sobre su legalidad.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó revocar la sentencia, con fundamento en lo siguiente:

Insistió en que la normativa que regula el impuesto de industria y comercio establece claramente cuáles son las exclusiones a la base gravable para la liquidación del tributo, dentro de las cuales no se contempló que los descuentos a pie de factura fueran deducibles de la base gravable, por tanto, tal descuento no procede.

Dijo que desde el punto de vista contable, para el vendedor el descuento es un gasto financiero y para el comprador es un ingreso no operacional. Agregó que los documentos soportes de los descuentos comerciales son las notas de ventas, por lo que debe existir contablemente una contra cuenta de ingresos por ventas que permita tener claridad sobre el neto de los ingresos percibidos. Indicó que la jurisprudencia citada por el *a quo*, es aplicable al impuesto de renta y de ventas, pero en materia del impuesto de industria y comercio no está contemplada la exclusión de los ingresos, como lo indica la Ley 14 de 1983 y los Acuerdos 035 de 1985 y 088 de 2001.

Sostuvo que en el caso, revisados los informes y documentos aportados por la actora, en las promociones y descuentos se tomaron saldos donde ya está restado el total de los descuentos, es decir, que de los ingresos registrados ya está restado el valor de los descuentos en la cuenta correspondiente.

Afirmó que no resulta de recibo que la demandante acuda a la definición del hecho generador y la base gravable realizada por doctrinantes, pues se trata de criterios auxiliares en la interpretación de normas, cuando en este caso es suficiente acudir a la norma.

Señaló que la actora hace un análisis de los descuentos a pie de factura y de los descuentos condicionados pero no demostró contablemente si

efectivamente la sociedad realiza descuentos a pie de factura, pues las pruebas aportadas son simples facturas impresas por computador que no cumplen los requisitos exigidos por el Código de Comercio y la normativa contable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, pues la recurrente no desvirtuó los fundamentos en que se sustentó el *a quo* en la providencia.

La Administración Municipal de Cali rechazó los descuentos a “pie de factura”, porque consideró que no estaban excluidos por la ley, pero no porque su existencia estuviera en duda o hubiese sido cuestionada. Hizo referencia a lo establecido por el perito contador en cuanto a que los descuentos a pie de factura no representaron un ingreso para el vendedor, prueba que no fue objetada por la demandada.

La apelante no aportó ningún elemento nuevo que desvirtuara los fundamentos del Tribunal y se limitó a tomar apartes de la contestación de la demanda.

Comparte el alcance que el Consejo de Estado dio al artículo 33 de la Ley 14 de 1983, al considerar que los descuentos hechos al momento de la venta que no están condicionados a ningún suceso para su obtención, no son ingresos para el vendedor, porque el comprador sabe cuánto pagará por el producto, pues el descuento disminuye el valor de la venta sin ser un ingreso para el vendedor.

Los descuentos condicionados si forman parte de la base gravable, pues al no ser concedidos al momento de la venta no pueden ser disminuidos del valor de la factura, situación diferente a los descuentos a “pie de factura” que permiten no tenerlos en cuenta al momento de la “causación de la venta”.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2002, presentada por COLOMBINA S.A. en el municipio de Santiago de Cali.

De acuerdo con el recurso de apelación, el punto objeto de discusión se concreta a determinar (i) si los descuentos comerciales o a pie de factura hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio y (ii) la prueba que aportó la demandante en relación con dichos descuentos.

Se advierte que sobre el asunto discutido en el sub examine entre las mismas partes, la Sala se pronunció en la sentencia del 16 de octubre de 2014, Exp. 18781, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, razón por la cual reiterará las consideraciones expuestas en esa oportunidad.

1. Base gravable del impuesto de industria y comercio. Descuentos a pie de factura

El artículo 33 de la Ley 14 de 1983 dispone:

***Artículo 33º.-** El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de **ingresos brutos** del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas*

en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios”⁷.
(Negrillas de la Sala)

Según el artículo 38 de Decreto 2649 de 1993, los **ingresos** «*representan flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, (...), que no provienen de los aportes de capital*».

Para efectos del impuesto de industria y comercio, la base gravable se refiere a «**ingresos brutos**», es decir, «*el ingreso total cobrado en la venta de bienes y servicios antes de efectuar deducciones por devoluciones, rebajas y descuentos*»⁸. A dichos ingresos, la Ley 14 de 1983 autorizó excluirles las devoluciones, ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

En esas condiciones, los «**ingresos brutos**» para integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio, deben reunir indispensablemente la condición de «*ingreso*» que, como se explicó, son solo aquellos que generan incrementos al patrimonio, es decir, lo constituye el **valor efectivamente percibido** en la venta de bienes o servicios, sin tener en cuenta los ingresos expresamente excluidos.

⁷ Este artículo fue reproducido por el artículo 1º del Acuerdo Municipal de Cali 88 de 2001, que dispone: “ARTÍCULO 1º. Periodo de la base gravable y liquidación. El impuesto de industria y comercio se liquidará sobre el promedio mensual de **ingresos brutos** del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenida por las personas y sociedades de hecho indicadas en los artículos anteriores con exclusión de:

A. Devoluciones

B. Ingresos provenientes de venta de activos fijos y de exportaciones

C. Recaudo de impuesto de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el estado, siempre y cuando el contribuyente demuestre que tales impuestos fueron incluidos en sus ingresos brutos.

D. Percepción de subsidios

E. El valor de impuesto nacional a las ventas”(…)

⁸ BRICEÑO DE VALENCIA, Martha Teresa y HOYOS DE ORDÓÑEZ, Martha Esperanza. Diccionario Técnico Contable. Bogotá : LEGIS S.A., p. 369.

Ahora bien, respecto del punto en debate, en primer término la Sala advierte que la acepción «descuento» representa una disminución generalizada en el precio de venta de los bienes o servicios ofrecidos, originada por condiciones o hechos que pueden ser concomitantes o posteriores a la operación o transacción. Los descuentos pueden ser (i) comerciales o a «pie de factura», o (ii) condicionados o financieros.

En relación con el tratamiento de los descuentos comerciales y condicionados o financieros, para efectos del impuesto de industria y comercio, la Sala se pronunció en sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314⁹, así:

«Los descuentos comerciales o a “pie de factura” se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros¹⁰ 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 adquirente¹¹.

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 crédito¹² y el segundo en el débito¹³. Con lo anterior, se logra un efecto neutro,

⁹ Actor: TELEFÓNICA MÓVILES MOVISTAR, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰ LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

¹¹ Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹² Por la actividad económica que desarrolla, los ingresos de la actora se registran en la cuenta 4145 – “transporte, almacenamiento y comunicaciones”. En el Plan Único de Cuentas para Comerciantes que trae el Decreto 2650 de 1993, esta cuenta tiene la siguiente descripción: “Registra el valor de los ingresos obtenidos por el ente económico en las actividades relacionadas con el transporte de pasajeros y de carga, servicio de correo, telecomunicaciones y actividades de agencias de viajes, entre otros, percibidos durante el ejercicio”. La dinámica de la cuenta es la siguiente: **Créditos.** a) Por el valor de los ingresos por prestación del servicio de transporte de pasajeros y de carga; b) Por el valor de los ingresos obtenidos en las actividades complementarias como manipulación de carga, almacenamiento, depósito y agencias de viajes; c) Por el valor de los ingresos en actividades postales y de correo; d) Por el valor de los ingresos en la prestación del servicio de telecomunicaciones. **Débitos.** a) Por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio”.

¹³ De acuerdo con el Plan Único de Cuentas para Comerciantes (Decreto 2650 de 1993, publicado en el Diario Oficial 41156 año CXXXIX 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

*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 acordado¹⁴.

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”¹⁵. Lo anterior concuerda con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, conforme con el cual “Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos”.

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

*Dado que la base gravable del impuesto de industria y comercio se integra por los ingresos brutos del contribuyente y que los descuentos no constituyen ingresos, **por definición los descuentos no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por lo tanto, para determinar la base gravable, el contribuyente debe restar los descuentos de los ingresos brutos, independientemente de que estén previstos o no como “deducciones”**. (Negrillas fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, el descuento a «pie de factura» **no es un ingreso**, pues no representa un flujo de entrada de recursos ni incrementos al patrimonio de quien lo concede, al no hacer parte del precio del bien vendido.

En esas condiciones, el descuento comercial no es un ingreso para el vendedor ni puede clasificarse dentro de los ingresos brutos del sujeto pasivo

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”.

¹⁴ LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

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

del impuesto de industria y comercio, pues no hace parte del precio cobrado al comprador, no lo ha percibido ni aumentó su patrimonio. Por tanto, el «*ingreso bruto*» cuando hay descuentos a «pie de factura» en materia del ICA, es el valor de venta del bien o servicio que no incorpora dicho descuento, ingreso bruto que finalmente será el valor «neto» cobrado en la factura.

En conclusión, los descuentos comerciales o a «pie de factura» no constituyen ni fiscal, ni contablemente un ingreso, por lo tanto, no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, como lo sostuvo la Administración tanto en los actos acusados como en ante esta jurisdicción.

Lo expuesto, igualmente desvirtúa el argumento de la apelante, en el sentido de que como el legislador no excluyó de la base gravable los descuentos a «pie de factura» estos hacen parte de esta, pues, se insiste, el descuento comercial no representa un flujo de dinero que aumente el activo o disminuya el pasivo y tenga efectos en el patrimonio del contribuyente, que permita afirmar que es un ingreso percibido para sí en desarrollo de una actividad gravada con el ICA, razón por la cual no tenían que ser excluidos expresamente en la ley, pues su carácter de no gravados se establece de la propia naturaleza del descuento comercial como quedó explicado.

2. Prueba de los descuentos a pie de factura realizados por la actora y carga probatoria

En este aspecto, la Sala observa que, contrario a lo afirmado por la demandada en el recurso de apelación, la demandante aportó pruebas para demostrar la realidad de los descuentos a pie de factura, tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción.

En efecto, de la liquidación oficial de revisión se puede establecer que la actora aportó las facturas para demostrar los descuentos pero, la Administración expresamente le indicó que *“los [descuentos] no se tienen en cuenta por lo descrito en las normas citadas anteriormente”*¹⁶, refiriéndose a que los descuentos comerciales hacían parte de la base gravable del ICA.

Ahora bien, con ocasión del recurso de reconsideración la Administración Municipal, cambió el argumento relacionado con las pruebas, para indicar que las facturas no son el medio idóneo para determinar si efectivamente se hicieron los descuentos a pie de factura, debido a que no cumple con los requisitos exigidos en los artículos 774 y 621 del Código de Comercio, porque *«no corresponden al original»*¹⁷ expedido inicialmente al vendedor y para lo cual transcribe estas normas. Además subraya el numeral 2º del artículo 621 C.Co., en cuanto indica *«la firma de quien lo crea»*.

Al respecto, la Sala advierte que no puede aplicarse para efectos tributarios los requisitos de la legislación comercial para los *títulos valores*, pues la normativa tributaria prima para efectos fiscales y los requisitos exigidos a la *factura* son los contenidos en el artículo 617 E.T.¹⁸, razón por la cual los argumentos aducidos por la Administración para rechazar las facturas no son de recibo, como lo alegó la actora en su demanda. En todo caso, ni la firma ni el original

¹⁶ Fl. 112 cp

¹⁷ Fl 161 cp

¹⁸ ARTICULO 617. REQUISITOS DE LA FACTURA DE VENTA. Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.
- d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.
- e. Fecha de su expedición.
- f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.
- g. Valor total de la operación.
- h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.
- i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

de la factura, están contemplados en la normativa tributaria como requisito de la factura.

De otra parte, haciendo extensivos a la apelación los argumentos expuestos en los actos acusados en cuanto al tema probatorio, pues este punto no fue debidamente sustentado ni siquiera en la contestación de la demanda, también se advierte que la Administración verificó la contabilidad de la demandante y afirmó que **«teniendo en cuenta que en las promociones y descuentos se están tomando saldos donde ya está restado el total de los descuentos, de acuerdo a la contabilidad que se maneja por esta sociedad, es decir que los ingresos registrados ya está restado el valor de los descuentos en la cuenta 417504»¹⁹.**

Lo anterior, evidencia que la Administración municipal al analizar la prueba contable lo hizo con fundamento en su criterio de que los descuentos a pie de factura debían hacer parte de la base gravable del impuesto. Lo anterior, porque lo cuestionado por la demandada consistió en que la actora restó de los ingresos los descuentos, aspecto que quedó dilucidado por la Sala en el punto anterior, en el sentido de indicar que los descuentos a pie de factura no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

En todo caso, en relación con la prueba para demostrar la realidad de los descuentos comerciales concedidos, la Sala ha indicado lo siguiente:

«(...), el contribuyente debe aportar las facturas expedidas como soporte de las operaciones o, en su defecto, presentar un certificado de revisor fiscal en el que conste que los descuentos aparecen en las facturas correspondientes y que el ingreso neto, o sea, incluido el descuento, fue el que se utilizó para afectar las cuentas contables necesarias, con el fin de acreditar que el contribuyente no usó el descuento doble vez.

¹⁹ Fl. 160 cp

Ese certificado, debe cumplir, además, los requisitos para que sea considerado como prueba contable, tal como lo ha dicho la Sala. En consecuencia, debe indicar que: (i) la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; (ii) los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; (iii) las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; (iv) los libros reflejan la situación financiera del ente económico. Adicionalmente, el certificado debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos que registran los hechos que se pretenden demostrar²⁰».²¹

Pues bien, en el *sub examine*, la demandante aportó con la demanda certificado de revisor fiscal²², que no fue controvertido por el ente demandado, y que de acuerdo con la jurisprudencia transcrita cumple con los requisitos para tener como realizados los descuentos a pie de factura, amén de que, se insiste, la demandante nunca discutió ni alegó que los descuentos no constaran en la factura, pues como se advirtió la discusión en materia probatoria de parte de la Administración municipal estuvo enfocada desde el punto de vista de que los descuentos a pie de factura debían hacer parte de la base gravable del tributo, por no estar legalmente excluidos de su cálculo.

El certificado de revisor fiscal además de cumplir con los requisitos generales en cuanto a: (i) que la contabilidad se lleva de acuerdo con las normas contables y fiscales vigentes, (ii) que los libros están debidamente registrados ante la Cámara de Comercio de Tuluá, (iii) que las operaciones están respaldadas con los comprobantes internos y externos y (iv) que las operaciones reflejan la situación financiera de la empresa, la Sala advierte que del certificado también se puede establecer la realidad de los descuentos, toda vez que precisa lo siguiente:

²⁰ Entre otras, ver sentencia de 12 de mayo de 2010, exp. 17081, que reitera los fallos de 14 de junio de 2002, exp. 12840, C.P. Ligia López Díaz; 11 de septiembre de 2006, exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; 25 de noviembre de 2004, exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

²¹ Sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, Actor: TELEFÓNICA MÓVILES MOVISTAR, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Fls. 166 a 167

7. Que durante el año gravable 2002, COLOMBINA S.A. tiene registrado en su contabilidad por concepto de ingresos operacionales y no operacionales, ingreso por corrección monetaria, devoluciones en ventas y descuentos en ventas a pie de factura, en desarrollo de su actividad industrial y comercial, los siguientes valores:

Ventas Brutas	\$358.209.457.163
Devoluciones en ventas	4.660.063.764
Descuentos en ventas a pie de factura	37.592.086.649
Ingresos no operacionales	21.967.835.518
Corrección monetaria	634.733.718

8. Que el valor de los descuentos aparece registrado en la contabilidad en los códigos de cuentas del Plan Único de Cuentas No. 417504 a 417507 únicamente a título de control informativo financiero de la Compañía, **toda vez, que estos corresponden a descuentos a pie de factura, ingreso, que jamás recibió COLOMBINA S.A. dado que no penden de ninguna condición.**

9. (...)

10. Que los valores correspondientes a ingresos operacionales y no operacionales, descuentos en ventas a pie de factura y devoluciones en ventas, fueron debidamente registrados en los libros de contabilidad de COLOMBINA S.A. en el año gravable 2002 en los códigos de cuentas contables del Plan Único de Cuentas No. 4120, 4135, 4175 y 42, respectivamente, los cuales se encuentran debidamente soportados con comprobantes internos y externos. Dichos valores están contabilizados en los Folios de los libros de contabilidad indicados en el numeral tercero del presente certificado.

11. Que el valor llevado al Renglón 14 del formulario del Impuesto de Industria y Comercio corresponde a:

Ventas brutas	\$358.209.457.163
(-) Descuentos en ventas a pié de factura	37.592.086.549
Total ingresos	345.867.837.508

Adicionalmente, en primera instancia fue practicada una prueba pericial a solicitud de la demandante, en la que el perito contador sustentó su dictamen con una muestra de facturas que obran en el proceso en el cuaderno número 3, y en todas, aparecen registrados los valores correspondientes al descuento realizado. En el dictamen pericial se consignó lo siguiente:

«1. (...)

2. Colombina S.A. presenta DESCUENTOS A PIE DE FACTURA, registradas en sus libros de contabilidad en concordancia con los soportes contables determinados en la suma de.

SE ADJUNTAN COPIA PARCIAL DEL ESTADO DE RESULTADOS DE AÑO 2002.

Se adjuntan 211 facturas de las cuales presentan los descuentos concedidos por valor de \$145.069.676 que representa el 3.8% de los descuentos a pie de factura concedidos en el 2002.

LOS DESCUENTOS DETERMINADOS EN \$37.592.086.649; CORRESPONDEN A UN DESCUENTO REAL NO CONDICIONADO, NO REPRESENTAN INGRESO PARA EL VENDEDOR ES UN MENOR VALOR EN LA VENTA.

LAS FACTURAS PRESENTAN NUMERO CONSECUTIVO, NOMBRE DEL CLIENTE, FECHA, VALOR BRUTO, VALOR DEL DESCUENTO PIE DE ACTURA, IVA, VALOR TOTAL. IGUALMENTE SE ADJUNTA EL CORRESPONDIENTE DOCUMENTO CONTABLE CON EL QUE QUEDÓ REGISTRADA EN LA CONTABILIDAD».

Ninguna de las anteriores pruebas fueron controvertidas por la demandada.

Así pues, la Sala advierte que la demandante soportó debidamente la realidad de los descuentos comerciales, razón por la cual, no prospera el recurso de apelación y, por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia apelada en cuanto anuló los actos demandados.

No obstante lo anterior, se adicionará el fallo de primera instancia, porque si bien el *a quo* se inhibió para estudiar la legalidad del requerimiento especial, tal aspecto no quedó consignado en la parte resolutive. Adicionalmente, el Tribunal omitió pronunciarse sobre el restablecimiento del derecho, como consecuencia de los actos anulados, esto es, la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el año gravable 2002, vigencia fiscal 2003.

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

FALLA

- 1. ADICIÓNASE** la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca proferida el 28 de mayo de 2010, así:

2. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2002, vigencia fiscal 2003, presentada por COLOMBINA S.A.

3. **INHÍBESE** para proferir una decisión de fondo en relación con el Requerimiento Especial No. 088 del 12 de abril de 2005, proferido por la Subdirección Administrativa de Impuestos, Rentas y Catastro Municipal del Departamento Administrativo de Hacienda Municipal de Santiago de Cali.

4. **CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia apelada.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Aclaro el voto

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA **CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**
Salvo el voto

