

NOTIFICACION DEL ACTO QUE DECIDE EL RECURSO – Es personal pero en caso que no pueda hacerse es por edicto / CITACION PARA NOTIFICAR DECISION DEL RECURSO – Su envío no puede tenerse como notificación por correo / CONTEO DE TERMINO PARA NOTIFICAR DECISION DEL RECURSO – Es de 10 días contados a partir de la fecha de introducción al correo de la citación / ACTO ADMINISTRATIVO – No lo es la citación para notificar la decisión del recurso

Del artículo 565 del Estatuto Tributario se establece que la notificación del acto que decida el recurso de reconsideración debe realizarse personalmente y sólo en caso de que ésta no pueda hacerse se debe fijar un edicto, es decir, que no existe la posibilidad de aplicar para este tipo de acto la notificación por correo prevista en el artículo 566 E.T. Entonces, debe diferenciarse en este punto la notificación de la resolución que decide el recurso de reconsideración, del envío de la citación para que el contribuyente tenga conocimiento de la decisión de la administración. En efecto, el envío de la citación no puede tenerse como una notificación por correo, esta última aplicable a los casos previstos en el inciso primero del artículo 565 E.T., pues el envío de la citación corresponde al medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos a fin de darle a conocer de manera personal el contenido de la decisión del recurso que es la forma que prevé la normativa fiscal para ello. En tales condiciones, el plazo de 10 días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración, debe contarse según lo dispuesto en el artículo 565 E.T. antes transcrito, es decir, a partir de la fecha de introducción al correo, para lo cual no aplica la inexecutable declarada por la Corte Constitucional respecto del artículo 566 E.T. Ahora bien, en cuanto al argumento de la parte recurrente según el cual la citación es un acto administrativo, esta Corporación advierte que por acto administrativo se entiende “toda manifestación de la administración con capacidad para crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas, esto es, una decisión encaminada a producir efectos jurídicos en los derechos u obligaciones de los administrados, sean subjetivos, personales, reales o de crédito”. De la anterior definición, es claro para la Sala que la citación para notificación que envía la Administración, no reúne las características de un acto administrativo, pues con ella no se crea, modifica ni extingue una situación jurídica, por lo cual no podría, como lo pretende insinuar la actora, encuadrar la citación en las notificaciones por correo de los actos que establece el inciso primero del artículo 565 E.T.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566

NOTA DE RELATORIA: Sobre la notificación personal se cita sentencia del Consejo de estado, Sección Cuarta, de 21 de febrero de 1992, Rad. 3767, M.P. Guillermo Chaín Lizcano. Sobre la definición de acto administrativo se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 21 de febrero de 1992, Rad. 16288, M.P. Ligia López Díaz

FACULTAD DE FISCALIZACION DE LA DIAN – Le permite obtener medios probatorios directos para desvirtuar la contabilidad del contribuyente / ASIENTO CONTABLE – Las actas de junta directiva no son pruebas suficientes para controvertirlos / ACTAS DE JUNTA DIRECTIVA – No son pruebas idóneas para despojar a los asientos contables de su eficacia probatoria / CONTRATO DE SUMINISTRO DE ENVASES – Al ser ley para las partes lo estipulado en él tiene validez

Esta Corporación advierte que en contraposición a lo anterior, la actora ha demostrado que la negociación con BAVARIA S.A., plasmada en los mencionados contratos, resulta coherente con sus soportes contables y los estados financieros, frente a lo cual la DIAN con fundamento en sus amplias facultades de fiscalización, pudo obtener medios probatorios directos y contundentes que le permitieran desvirtuar la contabilidad del contribuyente y tener la certeza y veracidad requerida para revelar la realidad comercial que ha sostenido existió en el sub examine. Lo anterior por cuanto para la Sala, las determinaciones de la junta directiva de CROWN no son pruebas suficientes para controvertir los asientos contables de la demandante, pues la Administración ha sido dotada de mecanismos que le permitirían en el caso, establecer el valor real de la maquinaria y equipo que BAVARIA S.A. le vendió a CROWN, tales como un avalúo técnico de los bienes al momento de su negociación o el valor de los equipos en libros, etc., no obstante acudió a informes de junta directiva que no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma, como ocurre en el presente caso, para el asunto que se analiza. Todo lo anterior permite desvirtuar en consecuencia, que la valoración de las pruebas por parte de la DIAN fue integral, como lo sostiene, pues como se observó, no puede decirse con certeza, que lo acordado en los contratos contradice lo consignado en las actas de junta directiva y que por ende sea lo dispuesto en éstas últimas el verdadero objeto y precio de la maquinaria. Por lo anterior se advierte, que el contrato, que es ley para las partes, respecto del valor de la maquinaria coincide con los asientos contables de la demandante, quien registró los bienes por la suma de US\$4.500.000, según se indica en los estados financieros a los que se hizo referencia. Entonces, precisado lo anterior, para la Sala no existe prueba que permita señalar que el descuento estipulado en la cláusula quinta del contrato de suministro, corresponda en realidad al pago de la maquinaria y equipo que BAVARIA S.A. vendió a CROWN, como lo sostiene la demandada, por lo que en tal sentido se procederá a analizar la legalidad del descuento rechazado por la Administración a la luz de lo acordado en el mencionado contrato.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la eficacia probatoria de los asientos contables se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 17 de julio de 2008, Rad. 16156 M.P: María Inés Ortiz Barbosa

DESCUENTOS NO GRAVADOS CON IVA – Requisitos / DESCUENTOS EFECTIVOS O COMERCIALES – Concepto / CONDICION – Definición / COSTUMBRE COMERCIAL – En el sub lite son los descuentos comerciales otorgados en razón de la exclusividad del suministro

De la norma transcrita se advierte que son requisitos de los descuentos para que no integren la base gravable del IVA, (i) que sean efectivos, (ii) que consten en la factura o documento equivalente, (iii) que no estén sujetos a ninguna condición y (iv) que resulten normales según la costumbre mercantil. En el presente caso debe precisarse, que los descuentos efectivos o comerciales o “pie de factura”, son aquéllos que no están sometidos a ninguna condición y se conocen desde el momento en que se realiza la respectiva operación, por lo que aparecen en la misma factura. En el presente caso, la Sala observa que, contrario a lo estimado por el a quo y la demandada, el descuento concedido por la demandante no está sujeto a una “condición”, entendiéndose por esta “un hecho futuro e incierto del que pende el nacimiento o la extinción de un derecho”. En efecto, de acuerdo con la cláusula quinta del contrato de suministro, el descuento surge por el simple hecho de la producción y facturación de envases de aluminio a BAVARIA S.A., es decir,

a lo que se obliga la demandante y que constituye el objeto del contrato. En consecuencia, esta Corporación observa que el descuento surge desde el mismo momento en que empieza a regir el contrato entre las partes y durante el término de su vigencia. Finalmente, el descuento que ahora se analiza, constituye para la Sala una costumbre comercial que no requiere de mayor análisis por cuanto su otorgamiento se sustenta, como lo afirma la actora, en consideración a la exclusividad que adquirió para suministrarle la totalidad de los envases y tapas de aluminio a BAVARIA S.A., y bien puede entenderse como una forma de CROWN para hacer más atractiva la negociación, es decir, que no resulta extraño ni desproporcionado en la relación mercantil.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 454

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

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

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., tres (3) de diciembre de dos mil nueve (2009)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00959-01(17079)

Demandante: CROWN COLOMBIANA S.A

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 22 de noviembre de 2007, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, denegó las pretensiones de la demanda contra los actos administrativos expedidos por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, en los que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad actora correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2002 y le impuso sanción por inexactitud.

ANTECEDENTES

El 15 de mayo del 2002 la sociedad demandante presentó declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 2º bimestre del 2002¹, la cual fue corregida el 31 de mayo del 2002², para liquidar como saldo a favor la suma de \$1.038.081.000.

La Administración inició proceso de fiscalización mediante auto de apertura 310632003001870 del 15 de diciembre del 2003³, en virtud del cual profirió Requerimiento Especial 310632004000302 del 25 de mayo de 2004 en el que propone modificar la mencionada declaración privada para adicionar ingresos que fueron tenidos por la actora como descuentos, lo que incrementó el impuesto a pagar \$939.848.000 y disminuyó el saldo a favor a \$739.466.00. Además se propone adicionar ingresos por la suma de \$11.700.000 por concepto de servicios de trabajo de “reprensa” a los cuales no se les liquidó el impuesto sobre las ventas, por no estar excluidos según el artículo 424 E.T. Se calculó sanción por inexactitud por valor de \$184.996.000⁴.

La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento especial para oponerse a la glosa formulada por la DIAN, en la que señaló que en el contrato celebrado entre CROWN y BAVARIA S.A., se estipuló un descuento especial, que de conformidad con el artículo 454 E.T., debe restarse para establecerse la base gravable del IVA⁵. Se opuso a la adición de ingresos por servicios, toda vez que la sociedad en virtud de un contrato de mandato contrató a nombre y por cuenta de su cliente, la producción de un arte litográfico en Argentina, donde se realizan los trabajos y son remitidos nuevamente a Colombia, junto con la factura correspondiente. Explica que con el fin de recaudar el valor de lo cancelado a Argentina, en ejercicio del mandato, la sociedad contabiliza el valor facturado como costo y procede a hacer su cobro mediante la factura general, en el que se discrimina tal concepto como no sometido a IVA, por corresponder a la recuperación de una cuenta por cobrar.

La División de Liquidación de la Administración de Impuestos profirió Liquidación Oficial de Revisión 310642005000014 el 3 de febrero de 2005⁶, en la que mantiene la modificación propuesta, decisión contra la cual la actora interpuso recurso de reconsideración.

¹ Fl. 7 c.a.

² Fl. 8 c.a.

³ Fl. 1 c.a.

⁴ Fl. 260 c.a.

⁵ Fl. 273 c.a.

⁶ Fl. 372 c.a.

La División Jurídica de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, confirmó el acto recurrido mediante Resolución 310662005000104 de 19 de diciembre de 2005⁷.

LA DEMANDA

La sociedad actora, por intermedio de apoderado, formuló demanda en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a través de la cual pretende la nulidad de los actos administrativos antes mencionados y a título de restablecimiento del derecho se deje en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas presentada por el 2° bimestre del año 2002.

Cita como normas violadas los artículos 26, 107, 447, 454, 565, 566, 647, 683, 742 y siguientes del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Notificación del acto acusado - pretermisión del término legal.

Sostiene que el acto que puso fin a la vía gubernativa, se notificó con violación de lo dispuesto en los artículos 565 y 566 del E.T., con desconocimiento de lo señalado por la Corte Constitucional en sentencia C-096 de 2001 y de lo ordenado en la Circular 37 de 28 de febrero de 2001 de la DIAN, lo que genera su nulidad de conformidad con el artículo 730 numeral 3° del E.T.

Explica que la Administración mediante citación del 21 de diciembre de 2005, le solicitó a la actora que compareciera con el objeto de notificarle el contenido del acto que decidió el recurso de reconsideración, para lo cual señaló que debía presentarse en el término de 10 días hábiles contados a partir de la fecha de introducción al correo de esa comunicación.

Precisa que según las normas antes citadas y el pronunciamiento de la Corte, el término para que CROWN COLOMBIANA S.A. compareciera, debía contarse a partir del 27 de diciembre de 2005, día siguiente a la fecha de recibo de la carta en mención, por parte de su representada.

Afirma que la demandada procedió a contar los 10 días para comparecer a que tiene derecho el contribuyente, desde el 22 de diciembre de 2005, día siguiente al miércoles 21

⁷ Fl. 426 c.a.

de diciembre de 2005, fecha en la que se introdujo al correo la citación. Indica que como consecuencia de lo anterior, la notificación hecha mediante edicto emplazatorio fijado el 5 de enero de 2006 y desfijado el 19 del mismo mes y año, no tiene en cuenta el procedimiento legal, lo que genera la configuración del silencio positivo (art. 734 E.T.), ya que para la fecha en que se interpone la presente demanda, la resolución del recurso de reconsideración no ha sido notificada validamente.

Señala que la aplicación correcta de las normas mencionadas, permiten concluir que la notificación del acto acusado debió surtirse el 24 de enero de 2006 y no el 19 de enero del mismo año, como lo hizo erradamente la Administración Tributaria.

Manifiesta que, en conclusión, el acto administrativo que agotó la vía gubernativa al no haber sido notificado en debida forma, lo hace inoponible y configura el silencio positivo administrativo por falta de notificación dentro del término legal.

2. Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas.

Expone que la glosa surge de la interpretación dada por la DIAN a los contratos que la actora celebró con BAVARIA S.A., con lo cuales se adquirieron unos activos y el derecho a suministrar de manera exclusiva envases de aluminio.

Explica que entre las partes antes mencionadas, se celebró un contrato de compraventa de equipo y promesa de suministro para fabricar envases y tapas de aluminio por la suma de US\$4.500.000, la cual fue cancelada en su totalidad así: US\$2.000.000 al suscribirse el contrato de suministro y US\$2.500.000 al momento de la entrega de la maquinaria y equipo. Indica que en el contrato no se estipularon cláusulas sancionatorias especiales, diferentes a las contenidas en las normas generales que regulan los contratos, y tampoco se contempló como cláusula penal el pago de los US\$8.500.000 previstos en el contrato de suministro como descuento.

Precisa que en el contrato de suministro que se deriva del contrato anterior, CROWN se obliga a vender y BAVARIA S.A. a comprar en forma exclusiva a la actora, la totalidad de los envases y tapas de aluminio que requiera en Colombia durante 10 años. Agrega que las partes pactaron que la sociedad actora otorgaría a BAVARIA S.A. un descuento especial no sujeto a condición, sobre los primeros 1.600.000.000 de envases facturados durante el período de vigencia del contrato, descuento que se acordó en US\$5.3125 sobre el valor a facturar por cada millar y no podía exceder de US\$8.500.000 durante los 10 años.

Afirma que en el contrato de suministro no se pactó cláusula alguna sobre posibles incumplimientos como tampoco que la demandante fuera deudora de BAVARIA S.A., de US\$8.500.000 o la parte proporcional, en caso de incumplimiento.

Luego de transcribir las actas de las juntas directivas de las sociedades que fueron parte en los contratos, resalta que el descuento sólo se otorgaría si BAVARIA S.A., adquiere 1.600.000.000 envases de aluminio y si no alcanza a comprar ese número, no tendrá derecho al descuento, como tampoco aplicaría sobre el exceso.

Manifiesta que es inexacto considerar que la demandante adquirió la maquinaria y equipo y el derecho por la suma de US\$13.000.000, pues reitera, los US\$8.500.000 del descuento los ganaba BAVARIA S.A. sí y sólo sí adquiriría el número de envases estipulado.

Señala que en la contabilidad de la actora se empezó a registrar el descuento a medida que BAVARIA S.A. o sus vinculadas, iniciaron las compras de envases de aluminio, por lo que CROWN S.A. registraba el ingreso y el descuento correlativo, éste último que en el 2º bimestre del 2002 ascendió a \$706.128.000. Agrega que BAVARIA S.A. por su parte, no dejó evidencia en su contabilidad del descuento al que se obligó su representada.

Aclara que en la contabilidad de la demandante sólo se reflejan los descuentos efectivamente otorgados por haberse realizado las compraventas de los envases, pero el compromiso del descuento de US\$8.500.000 no podía registrarse contablemente porque era una mera expectativa. Agrega que BAVARIA S.A., tampoco registró una cuenta por cobrar ni ningún ingreso, por lo que se demuestra que el contrato de suministro es plenamente válido y no puede ser desconocido con el argumento de que la venta se hizo por US\$ 13 millones, pues de haber sido así, CROWN y BAVARIA S.A. habrían registrado esa operación en sus contabilidades.

Afirma que la Administración ha considerado a lo largo del debate que la demandante adquirió una maquinaria y equipo y una exclusividad por el valor de US\$13 millones, los cuales canceló así: US\$4.500.000 efectivo y el saldo de la obligación, esto es, US\$8.500.000 mediante el otorgamiento de descuentos en sus ventas, los cuales, según la DIAN, no podían tratarse como descuento sino como un pasivo a cargo de CROWN, el cual se iba cancelando a medida que BAVARIA S.A., le compraba los envases de aluminio, todo lo cual viola los artículos 447 y 454 del E.T. y carece de soporte probatorio alguno.

Indica que con el anterior análisis, la demandada tuvo los \$706.128.000 como un ingreso que se destinó para cancelar parte del supuesto crédito de los US\$8.500.000 otorgado por BAVARIA S.A., lo que para la demandante fue en realidad un descuento que disminuyó la base gravable del IVA y generó un menor impuesto.

Sostiene que la Administración al desconocer los contratos, las actas de las juntas directivas, los certificados de revisor fiscal y los registros contables de los dos entes societarios, que son coincidentes en indicar la inexistencia del pasivo, transgrede el artículo 187 del C.P.C. al apreciar erróneamente la prueba y el artículo 683 del E.T. que consagra el espíritu de justicia cuya aplicación en el caso brilla por su ausencia.

Explica que el descuento acordado entre su representada y BAVARIA S.A., puede detrarse para la determinación de los ingresos sin limitación, porque encaja perfectamente en lo que dispone el artículo 454 E.T. Agrega que el descuento no es una suma que se salga de lo parámetros que normalmente se otorgan en este tipo de operaciones comerciales (costumbre mercantil), lo cual se prueba con las utilidades anuales que ha registrado la compañía y porque el porcentaje del descuento comparado frente a las ventas, ascendió al 13.5.% que resulta normal en el mercado para esta clase de negocios.

Reitera que los descuentos no son parte del precio del contrato de compra de la maquinaria y equipo, y que los descuentos se concedieron sobre las compras periódicas. Agrega que la DIAN se limita a afirmar sin manifestar razones de hecho o de derecho, por qué no tiene el descuento como tal sino como parte del precio, es decir que los US\$8.500.000 corresponden a abonos a intereses y a capital de una obligación claramente establecida y cuantificada.

3. Reclasificación de ingresos por operaciones gravadas de \$11.700.000 por concepto de servicios.

Explica que la actora celebró un contrato de mandato a nombre y por cuenta de nuestro cliente para la producción de un arte litográfico en Argentina, operación que consiste en enviar desde Colombia, a través de un medio electrónico, los artes litográficos del cliente, los cuales una vez trabajados y terminados, son devueltos junto con la factura correspondiente.

Señala que la demandante procede a recaudar el valor de lo cancelado a Argentina, en desarrollo del contrato de mandato y, como consecuencia de ello, contabiliza el valor

facturado como costo procediendo a hacer su cobro mediante la factura general, discriminado este concepto como no sometido al IVA, pues corresponde a la recuperación de una cuenta por cobrar.

Sostiene que la DIAN acepta que el proveedor del exterior debe facturar el servicio a CROWN COLOMBIANA S.A. como mandatario, y CROWN a su vez debe expedir cuenta de cobro al mandante y el registro de la transacción económica, normalmente se contabilizaría como un débito a la cuenta PUC 138020 “cuenta por cobrar de terceros” y un crédito a la cuenta por pagar del proveedor respectivo cuenta PUC 2205 o 2210, de acuerdo a la dinámica de las cuentas contempladas en el Decreto 2650 de 1993.

Afirma que aunque la actora no fue tan rigurosa en adelantar los registros contables como lo indica la DIAN, ello no desvirtúa la relación comercial existente entre CROWN, la sociedad extranjera y Gaseosas Colombianas, S.A. y Cervecería Leona S.A., toda vez que en desarrollo del mandato otorgado a la demandante se solicitaron servicios al exterior, cuyas destinatarias son las dos sociedades colombianas mencionadas.

Enfatiza que el contrato de mandato es consensual, razón por la cual la manifestación de la sociedad junto con sus registros contables deben ser suficientes para acreditar tal hecho, por lo que no existe razón para que la Administración desconozca lo anterior y reclasifique un ingreso, que no causa el IVA, porque CROWN no realizó ningún hecho generador del mismo, como lo sería la prestación del servicio. Agrega que esta acreditado y aceptado por la DIAN que el servicio se prestó en el exterior por una sociedad extranjera.

4. Sanción por inexactitud

Expone que la actora no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 E.T., pues por el contrario los datos y cifras incluidas en la declaración del IVA 2° bimestre del 2002, son el resultado de su actuación conforme a lo señalado en los artículos 447 y 454 E.T. y de los documentos que sirvieron de soporte a sus operaciones. Agrega que en caso de prosperar la glosa planteada por la demandada, se estaría en presencia de una clara diferencia de criterios sobre la interpretación y aplicación de la normatividad existente, lo cual hace improcedente la sanción.

LA OPOSICIÓN

La UAE-DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación.

En relación con la alegada configuración del silencio administrativo positivo, expone que en el caso de la resolución que decide el recurso de reconsideración, la notificación se surte personalmente según el inciso 2° del artículo 565 del E.T., es decir, que debe enviarse por correo una citación al contribuyente para que se presente dentro de los 10 días siguientes a su envío, a las oficinas de la Administración.

Señala que los 10 días con que cuenta el contribuyente para notificarse personalmente de la resolución que desata 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, como lo entiende la parte actora, a partir del día siguiente de la fecha de su recibo.

Explica que lo anterior obedece a que la notificación de la providencia no se surte con la citación, por lo que no es aplicable en este caso la sentencia C-096 de 2001. Indica que cuando se surte la notificación por correo, el contribuyente conoce el acto administrativo mediante la copia que se le envía por este medio, pero la citación enviada para que el contribuyente se presente personalmente a notificarse no cumple con este cometido pues lo que se hace es enterarlo de que fue proferida la decisión y por eso debe acercarse a la oficina de impuestos para conocerla.

Manifiesta que en tales condiciones, el término de fijación del edicto en el caso, comienza validamente el 5 de enero de 2006 y finaliza el 19 de enero del mismo año, fecha en que se entiende notificada la resolución que decidió el recurso, por ser el lunes 9 feriado, sin que se configure el silencio administrativo positivo.

En cuanto al tema de fondo, sostiene que dentro del proceso de negociación realizado entre las sociedades CROWN y BAVARIA S.A., quedó plasmado en el Acta 21 del 19 de abril de 1999, que *“El contrato tiene un valor de trece millones quinientos mil dólares (US\$13.500.000) de los cuales cuatro millones quinientos mil dólares (US\$4.500.000) corresponden al precio de la maquinaria y los nueve millones de dólares restantes corresponden al valor del mercado.”* (fl. 109).

Explica que el acuerdo al que allí se hace referencia, quedó concretado en un contrato de compraventa de equipos por valor de US\$4.500.000 y otro de suministro por valor de US\$8.500.000.

Luego de transcribir las Actas de Junta Directiva y de la Asamblea General de CROWN, de la Junta Directiva de BAVARIA y los contratos de compraventa y de promesa de suministro y de suministro, concluye que de ellos se establece que la actora adquirió de BAVARIA maquinaria para la fabricación de envases de aluminio y la exclusividad de ser el proveedor único de tales bienes a dicha empresa y sus subordinadas, por un lapso de 10 años, con el pacto de que se le concediera un descuento especial sobre los primeros 1.600.000.000 envases de aluminio producidos y facturados.

Explica que con fundamento en el concepto de descuento comercial e intereses y el tratamiento fiscal y contable dado por la demandante, no existe un descuento, y que lo que se hace es un cruce de cuentas con el objeto de que CROWN vaya realizando abonos al total adeudado a BAVARIA S.A., los cuales fueron tratados como descuentos, sin que tengan tal naturaleza y así se disminuyeron injustificadamente los ingresos.

Sostiene que la Administración para efectuar la glosa, tuvo en cuenta las cláusulas contenidas en los contratos al igual que la contabilidad, las actas de las sociedades partes en el negocio e información recaudada mediante requerimientos enviados y en el desarrollo de las visitas practicadas, todo lo anterior de acuerdo con el artículo 187 del C.P.C al que remite el 742 del E.T., además que se evidenció que BAVARIA S.A. no registró en su contabilidad el valor facturado como descuento por las ventas de CROWN.

Frente a la adición de ingresos gravados por el servicio de pre prensa, explica que de conformidad con el artículo 420 E.T., el IVA recae sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, siempre que no se encuentren dentro de los exceptuados por la ley. Indica que la definición de servicio del artículo 1° del Decreto 1372 de 1992, encaja para el trabajo de pre prensa y arte gráfico por lo que está expresamente gravado.

Indica que en el expediente obran facturas expedidas por la demandante en las que consta el pago por la prestación de un servicio que no se encuentra excluido del IVA. Agrega que no obra prueba alguna que demuestre el mandato a que hace referencia la actora ni que el servicio haya sido prestado en el exterior para que se considerara excluido del tributo.

Precisa que aunque el contrato de mandato es consensual, en materia tributaria se contemplan mecanismos de control para evitar que con esta figura jurídica se eluda el IVA, es por ello que el artículo 3° del Decreto 1514 de 1998 prevé que las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario y 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 teniendo en cuenta la calidad del mandante.

Expone que en el caso no se cumplió el presupuesto previsto en el artículo 3° del Decreto 1514 de 1998, porque las facturas deben ser expedidas por el mandatario pero no se deja evidencia del aducido contrato de mandato ni que el servicio se prestó en el exterior como se alega.

Señala que de la mención de la forma correcta en que debió facturarse y contabilizarse el servicio, no significa que como lo entiende la actora, la Administración acepte la existencia del contrato a que se alude.

Finalmente sostiene que en el caso se configuró la sanción por inexactitud, porque se omitieron ingresos gravados y se incluyeron costos y deducciones inexistentes.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda.

En cuanto a la notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, el *a quo* acoge los argumentos de la DIAN para indicar que ésta se surte de manera personal (art. 569 E.T.) y subsidiariamente mediante edicto, es decir, que no hay lugar a notificar dichos actos por correo, por lo tanto no es aplicable lo dispuesto en el artículo 566 E.T. ni las consideraciones de la Corte Constitucional sobre la inexecutable de la frase “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo” contenida en el citado artículo.

Considera que en el caso, el 7 de abril de 2005 la actora interpuso el recurso de reconsideración el cual fue decidido mediante resolución de 19 de diciembre de 2005, es decir, en tiempo y la citación para su notificación se introdujo en el correo para su envío el 21 de diciembre de 2005 a la sociedad actora, por lo tanto los 10 días para comparecer de conformidad con el artículo 565 E.T. comenzaron a correr a partir del 22 de diciembre de 2005 y vencieron el 4 de enero de 2006. En consecuencia la fijación del edicto el día 5 de enero de 2006 resulta procedente y la notificación de la resolución contentiva del recurso de reconsideración se cumplió de conformidad con los lineamientos legales sin que se haya configurado el alegado silencio administrativo positivo.

Con fundamento en los artículos 447 y 454 del E.T. estima el *a quo* que la normativa tributaria establece de forma expresa los requisitos que deben cumplirse para que los descuentos no hagan parte de la base gravable.

Transcribe y analiza las actas de la Junta Directiva de CROWN del 6 de octubre de 1998 (# 17), del 14 de diciembre de 1998 (# 18), del 4 de febrero de 1999 (# 19), del 19 de abril de 1999 (# 21), del 14 de mayo de 1999 (# 22) y del 30 de marzo del 2001 (# 9), así como el contrato de compraventa de equipos y promesa de suministro celebrado entre la demandante y BAVARIA S.A.

Concluye que de la valoración del acervo probatorio, la negociación entre BAVARIA S.A. y CROWN COLOMBIANA S.A., tiene como fin la participación directa de la primera como accionistas de la demandante. Indica que existe un acuerdo de pago por la suma de US\$8.500.000 como parte de pago del total del costo del contrato de compraventa de la maquinaria, los cuales son pagaderos mediante descuentos que deben ser otorgados por CROWN a BAVARIA, dentro de los 10 años contados a partir de la primera facturación por concepto de envases producidos por la accionante.

Señala que no pueden tenerse como tales, los mal llamados “descuentos efectivos” otorgados por la actora por cuanto ellos son la forma de pago del valor adeudado por CROWN a BAVARIA por el contrato de compraventa y no es consecuencia del suministro acordado por las partes.

En cuanto a la reclasificación de ingresos por operaciones gravadas por concepto de servicios, indicó que no existe prueba que acredite que la actora en su calidad de mandataria, haya contratado con una empresa en el exterior para que prestara el servicio requerido por su mandante, puesto que sólo se aportan facturas en las que CROWN cobra a Gaseosas Colombianas S.A. y a Cervecería Leona la prestación de los servicios ya referidos. Además transcribe el argumento de la demandada en cuanto a la contabilización de las mencionadas facturas para concluir que no puede establecerse que el servicio se haya prestado fuera de Colombia y por tanto no esté gravado.

En relación con la sanción por inexactitud sostuvo que no puede darse aplicación en este caso a la diferencia de criterios, pues la discusión radicaba en establecer la realidad de las operaciones económicas que se llevaron a cabo entre las partes.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante sustentó el recurso así:

Insiste en la indebida notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, para lo cual solicitó tener en cuenta que la citación constituye un típico acto administrativo, razón por la cual la notificación de dicha citación se rige por los artículos 565 y 566 E.T.

Frente a la adición de ingresos por operaciones gravadas, aclara que la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. pertenece al Grupo Ardilla Lulle, mientras que BAVARIA S.A. pertenece al Grupo Santo Domingo, lo que es un hecho notorio y de público conocimiento. Agrega que las transacciones económicas de cada uno de los conglomerados empresariales son absolutamente competitivas y están enmarcadas dentro de estrategias económicas que les permitan obtener el mejor resultado posible en beneficio propio, y que para el caso que se estudia no existió, como lo sostiene el Tribunal, asociación o participación directa por parte de BAVARIA S.A. en la demandante y mucho menos que la primera haya obtenido participación accionaria en la sociedad actora.

De otra parte, manifiesta que el descuento otorgado en el contrato es puro y simple, al punto que BAVARIA S.A. lo devengaba por el sólo hecho de comprar envases, es decir que no dependía de un hecho futuro e incierto que supeditara su nacimiento, lo cual demuestra que el descuento acordado y otorgado en el período discutido es perfectamente válido pues se ajustó a lo estipulado en el contrato por las partes, lo que descarta la simulación que plantea la DIAN.

Sostiene que para que exista simulación, de acuerdo con el Código Civil, se requiere que los contratantes se hayan puesto de acuerdo en celebrar un contrato secreto y evidenciar frente a terceros uno aparente. Indica que en el caso, la DIAN comprobó que lo aprobado por la Junta Directiva de Bavaria S.A., en su reunión de 29 de abril de 1999, fue lo llevado a cabo en forma rigurosa por las dos compañías en los dos contratos suscritos, es decir que la negociación siempre fue tal y como se celebró. Al respecto cita doctrina nacional y extranjera para destacar de esta última, que la simulación tributaria parte del supuesto que debe presentarse una evasión intencional por parte de los contribuyentes, lo cual no se evidencia ni se prueba por la Administración.

Cita y transcribe apartes de la sentencia del 6 de octubre del 2000, Exp. 9786, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla en relación con el argumento de la simulación de contratos, e indica que, para que se dé tal figura, se requiere acuerdo entre las partes contratantes para defraudar al fisco, lo que en el caso es inexistente, porque para BAVARIA S.A. los contratos se ejecutaron tal y como se dispuso en la reunión 3819 de la Junta Directiva celebrada el 29 de abril de 1999, acta que obra en el expediente.

En relación con la reclasificación de ingresos por operaciones gravadas por concepto de servicios, insiste en los argumentos de la demanda.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, reitera que la actora no incurrió en ninguna de las conductas descritas en el artículo 647 del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes **demandante** y **demandada** reiteran en síntesis los argumentos planteados tanto en vía gubernativa como en sede jurisdiccional.

MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

En cuanto a la pretendida declaración del silencio administrativo positivo, señala que la recurrente confunde la notificación de la resolución que decide el recurso de reconsideración con la citación por la cual la Administración le solicitó que compareciera a notificarse.

Indica que al caso no es aplicable el artículo 566 E.T. porque se refiere a la notificación por correo y, de conformidad con el artículo 565 íb., las providencias que decidan recursos se deben notificar personalmente. Por lo anterior concluye que el argumento del demandante no puede tener acogida pues los 10 días a que se refiere el artículo 569 íb., para que el contribuyente se presente a notificarse personalmente del acto en mención, se cuentan a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

En cuanto a la adición de ingresos por operaciones gravadas por desconocimiento de los descuentos en ventas, analiza el Acta 21 del 19 de abril de 1999 en la que se autorizó al

gerente de la demandante a firmar un contrato con BAVARIA por US\$13.500.000, de los cuales US\$4.500.000 corresponden al precio de la maquinaria y los nueve millones restantes al valor del mercado, para concluir que la negociación se realizó como la autorizó la junta directiva de la demandante y con base en actas anteriores, se puede establecer la intención de CROWN de pagar parte del precio de la compraventa con descuentos a pie de factura de la compra.

La Agente del Ministerio Público expresa que no cabe duda de que el llamado descuento especial manejado por la demandante como “descuento efectivo”, no es otra cosa que la amortización del crédito que tiene con BAVARIA, en virtud del contrato de compraventa, por lo que considera que la glosa debe mantenerse.

Resalta que no existe prueba que permita desvirtuar que el servicio de producción de un arte litográfico, haya sido prestado en el país, pues por el contrario aparecen facturas de CROWN en las que se relaciona el trabajo de prensa y arte gráfico. Agrega que el valor de los servicios facturados es contabilizado por la demandante como ingresos no operacionales, otras ventas, materiales varios.

Finalmente sostiene que la sanción por inexactitud debe ser confirmada por cuanto se mantienen las glosas establecidas por la Administración y no hubo diferencias de criterios en la aplicación del derecho.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con los términos del recurso de apelación corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto a las ventas del segundo bimestre del 2002 presentada por la sociedad actora.

1. Notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración

La sociedad actora alega que la Administración vulneró lo dispuesto en los artículos 565 y 566 del E.T. y la sentencia C-096 de 2001, toda vez que contó los 10 días que tenía la contribuyente para comparecer ante las oficinas de impuestos y notificarse del contenido del acto que decidió el recurso de reconsideración, a partir del día siguiente de la introducción al correo de la citación y no desde el día siguiente en que fue recibida efectivamente, con lo cual la notificación por edicto se realizó dentro del término que tenía la actora para notificarse personalmente.

Al respecto esta Corporación advierte que, para el caso concreto resulta aplicable el artículo 565 E.T., que regula las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, dispone en su inciso segundo que: “*Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación*”. (Subrayas fuera de texto).

De la norma transcrita se establece que la notificación del acto que decida el recurso de reconsideración debe realizarse personalmente y sólo en caso de que ésta no pueda hacerse se debe fijar un edicto, es decir, que no existe la posibilidad de aplicar para este tipo de acto la notificación por correo prevista en el artículo 566 E.T.

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

En efecto, el envío de la citación no puede tenerse como una *notificación por correo*, esta última aplicable a los casos previstos en el inciso primero del artículo 565 E.T., pues el envío de la citación corresponde al medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos a fin de darle a conocer de manera *personal* el contenido de la decisión del recurso que es la forma que prevé la normativa fiscal para ello⁸.

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

Ahora bien, en cuanto al argumento de la parte recurrente según el cual la citación es un acto administrativo, esta Corporación advierte que por acto administrativo se entiende “*toda manifestación de la administración con capacidad para crear, modificar o extinguir situaciones jurídicas, esto es, una decisión encaminada a producir efectos jurídicos en los*

⁸ Sentencia de 21 de febrero de 1992, Exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano.

*derechos u obligaciones de los administrados, sean subjetivos, personales, reales o de crédito”*⁹.

De la anterior definición, es claro para la Sala que la citación para notificación que envía la Administración, no reúne las características de un acto administrativo, pues con ella no se crea, modifica ni extingue una situación jurídica, por lo cual no podría, como lo pretende insinuar la actora, encuadrar la citación en las notificaciones por correo de los actos que establece el inciso primero del artículo 565 E.T.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que en el *sub examine* la demandada envió por correo el **21 de diciembre de 2005**¹⁰, citación a la actora para notificarse personalmente de lo decidido en la resolución del recurso de reconsideración, los 10 días que tenía la demandante para comparecer a las oficinas de impuestos, según lo previsto en el artículo 565 E.T., se contaban a partir del día siguiente de la introducción al correo de dicha citación, es decir el **22 de diciembre de 2005** y vencían el **4 de enero de 2006**, tal como lo indicó el *a quo* en la sentencia objeto de apelación.

En consecuencia, la fijación en el edicto entre los días 5 de enero de 2006 y 19 de enero siguiente¹¹ se ajustó a las previsiones legales y, por tanto, no se pretermitieron los términos de notificación como lo alega el demandante.

No prospera el cargo.

2. Adición de ingresos brutos por operaciones gravadas.

La sociedad actora ha sostenido tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción, que los descuentos glosados por la Administración tienen su origen en el contrato de suministro de envases de aluminio y tapas celebrado con BAVARIA S.A., en el cual se estipuló que tales descuentos se concederían sobre los primeros 1.600 millones de envases vendidos, sin que superara la suma de US\$8.500.000

La Administración fundamenta el desconocimiento del descuento liquidado por la sociedad demandante, en que éste corresponde en realidad al pago del valor de la maquinaria y equipo que BAVARIA S.A. le vendió a la demandante, por lo que los descuentos son el abono al capital e intereses de tal compra.

⁹ Sentencia de 12 de junio de 2008, Exp. 16288, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁰ Fl. 97 c.p.

¹¹ Fl. 96 c.p.

De los antecedentes administrativos allegados al proceso se advierte que entre BAVARIA S.A. y CROWN COLOMBIANA S.A. se realizaron diferentes negociaciones que quedaron plasmadas en las actas de junta directiva, de asamblea general de las partes y en contratos, las cuales cronológicamente se desarrollaron así:

- El **6 de octubre de 1998**, el Representante Legal de la actora informa a la Junta Directiva que *“Bavaria ha estimado el valor de su Fábrica de Envases de Aluminio en 16 millones de dólares, de los cuales siete (7) corresponden a su participación en Crown Colombiana, y los ocho (8) restantes (bajaron un millón), a ser pagaderos cinco (5) en efectivo y tres (3) en descuentos sobre los primeros 500 millones de latas despachadas”*¹².
- El **4 de febrero de 1999**, el Representante Legal de la demandante informa 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”*¹³.
- El **19 de abril de 1999**, la Junta Directiva de Crown autoriza al Gerente General, *“para firmar un contrato con BAVARIA S.A., por la compra de maquinaria y suministro de envases por un período de diez (10) años. El contrato tiene un valor de Trece Millones Quinientos Mil Dólares (US\$13.500.000), de los cuales Cuatro Millones Quinientos Mil Dólares (US\$4.500) corresponden al precio de la maquinaria y los Nueve Millones de Dólares restantes al valor del mercado. El autorizado quedó facultado para firmar toda la documentación requerida al efecto”*¹⁴.
- El **21 de abril de 1999**, se firmó entre BAVARIA S.A. y CROWN COLOMBIANA S.A., un contrato de compraventa de equipos y dentro de éste la promesa de suministro¹⁵. En el primer contrato mencionado, se estipuló entre otras cláusulas, lo siguiente:

PRIMERA: OBJETO: *EL VENDEDOR [BAVARIA S.A.] se obliga a transferir a EL COMPRADOR [CROWN COLOMBIANA S.A.], a título de venta, el derecho de dominio que tiene y ejerce sobre la maquinaria y equipos para fabricar envases de aluminio y tapas para envases de aluminio de la CERVECERIA DE BOGOTA – FABRICA DE ENVASES DE ALUMINIO, relacionados e identificados en el Anexo Nro. 1, el cual hace parte integrante de este contrato”*

Adicionalmente, las partes prometen celebrar un contrato de suministro, mediante el cual CROWN se obliga a suministrar a BAVARIA y sus sociedades subordinadas, el cien por ciento (100%) de sus requerimientos en Colombia de

¹² folio 109 c.a.

¹³ folio 82 c.a.

¹⁴ folio 74 c.a.

¹⁵ Folio 101 c.a.

envases de aluminio con sus respectivas tapas abre-fácil; y BAVARIA se obliga a comprar en forma exclusiva a CROWN estos elementos, durante un período de diez (10) años contados a partir de la firma del contrato de suministro”

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

4.1. *DOS MILLONES DE DOLARES (US\$2.000.000) cuando se suscriba el contrato de suministro.*

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

- El **29 de abril de 1999**, en la reunión de Junta Directiva de BAVARIA S.A.¹⁶, se presentaron el contrato de ventas y promesa suministro antes indicados, de los cuales se hace un resumen y se indican las estipulaciones que contendría el contrato de suministro, dentro de las cuales se destaca, la del descuento especial, en los siguientes términos:

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

- El **13 de mayo de 1999**, la actora y BAVARIA S.A. suscriben el contrato de suministro¹⁷, de acuerdo con los términos pactados en la promesa contenida en el contrato de compraventa, y en el que se acordó, entre otros aspectos, lo siguiente:

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

Si transcurridos diez (10) años no se han producido y facturado mil seiscientos millones (1.600.000.000) de envases, y el contrato de suministro se prorroga, CROWN seguirá reconociendo a BAVARIA el descuento a que se refiere el párrafo

¹⁶ Acta 3819, folio 116 c.a.

¹⁷ Folio 129 c.a.

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 # 3¹⁸.

- El **14 de mayo de 1999**, en la reunión de junta directiva de la actora¹⁹, se informó que “[l]a firma del contrato se hizo por un valor de US\$4.5 millones de dólares, que aparece como el pago de la maquinaria, y US\$8.5 millones de dólares a ser pagados en un período de seis años como descuento a pie de factura de la compra de 1,600 millones de envases. Sobre este dinero se pagará un interés del libor más dos y medio puntos”.

De otra parte se advierte que en los estados financieros de la actora, correspondientes a los años 2000 y 1999, se realizaron las siguientes Notas:

NOTA 1- ENTIDAD REPORTANTE Y CONTRATO DE EXCLUSIVIDAD DE SUMINISTRO

(...)

Contrato de exclusividad de suministro

Durante 1999 la Compañía suscribió dos contratos con Bavaria S.A. a través de los cuales adquirió por US\$4.500.000 el derecho de exclusividad durante los próximos 10 años para producir envases de aluminio a Bavaria S.A. Los contratos incluyeron la adquisición de maquinaria usada, la cual se estimó en US\$250.000, y el compromiso de la Compañía de hacer adecuaciones necesarias a la línea de llenado de los equipos de producción de Bavaria S.A.; dicho monto fue considerado como intangible, según lo indicado en las Notas 2 y 6²⁰. 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 envases²¹.

De lo anterior se observa que la negociación de la maquinaria y equipo que BAVARIA vendió a la actora, inició por un valor de US\$16.000.000, los cuales se cancelarían con participación accionaria, pago en efectivo y descuentos en el suministro de envases. No obstante, los términos de la negociación cambiaron para establecer el valor total de la operación en US\$13.500.000, suma que comprendía el valor de la compraventa de la maquinaria y el del contrato de suministro.

Ahora bien, no puede perderse de vista que las sumas mencionadas corresponden a informes dados al interior de la junta directiva de CROWN²² y que pueden constituir

¹⁸ En este anexo se establece la forma en que debe ser reconocido “el descuento adicional sobre el descuento especial no utilizado que otorga EL PROVEEDOR”.

¹⁹ Acta 22, folio 96 c.a.

²⁰ En estas notas se señala que el intangible por el derecho adquirido en la exclusividad del suministro a BAVARIA S.A. se ajusta por inflación y se amortiza, según la metodología que allí se indica.

²¹ Estados Financieros aprobados en la asamblea general ordinaria de accionistas del 30 de marzo del 2001. fl. 216 c.a.

²² Actas de 6 de octubre de 1998 y de 4 de febrero de 1999.

indicios de la realidad de la operación y, si fuere el caso, comprometer frente a la sociedad la responsabilidad de los administradores respecto de las autorizaciones que allí se otorgan.

Lo que no cabe duda de la revisión del material probatorio del proceso y de los argumentos de la demandada, es que el *único* soporte probatorio de la Administración para rechazar los descuentos a la demandante, se estructuró con base en las decisiones de las mencionadas actas de la junta directiva, a las que les otorga total validez, para desconocer los contratos de compraventa y suministro suscritos por BAVARIA S.A. y CROWN.

Esta Corporación advierte que en contraposición a lo anterior, la actora ha demostrado que la negociación con BAVARIA S.A., plasmada en los mencionados contratos, resulta coherente con sus soportes contables y los estados financieros, frente a lo cual la DIAN con fundamento en sus amplias facultades de fiscalización²³, pudo obtener medios probatorios directos y contundentes que le permitieran desvirtuar la contabilidad del contribuyente y tener la certeza y veracidad requerida para revelar la realidad comercial que ha sostenido existió en el *sub examine*.

Lo anterior por cuanto para la Sala, las determinaciones de la junta directiva de CROWN no son pruebas suficientes para controvertir los asientos contables de la demandante, pues la Administración ha sido dotada de mecanismos que le permitirían en el caso, establecer el valor real de la maquinaria y equipo que BAVARIA S.A. le vendió a CROWN, tales como un avalúo técnico de los bienes al momento de su negociación o el valor de los equipos en libros, etc., no obstante acudió a informes de junta directiva que no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma, como ocurre en el presente caso²⁴, para el asunto que se analiza.

Además, de la lectura integral de las Actas a las que se ha hecho referencia, no se puede concluir que en todas ellas se precisó que el valor total de la maquinaria y equipo ascendió a la suma de US\$13.500.000, pues también existen actas en las que se indica que el valor de la maquinaria correspondió a US\$4.500.000, sin que pueda deducirse de ellas que el costo de la maquinaria se incrementa en US\$8.500.000.

En efecto, del acta de 30 de marzo del 2001 en la que se aprobaron en CROWN los estados financieros del 2000 y 1999, se puede establecer que el valor de la maquinaria fue de

²³ Artículo 684 E.T.

²⁴ En similar sentido se pronunció la Sala en la sentencia de julio 17 del 2008, Exp. 16156, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

US\$4.500.000, porque se fijó en US\$250.000 y la diferencia se contabilizó como intangible, aspecto que no ha sido objeto de controversia en el presente proceso. Por su parte, BAVARIA en el acta del 29 de abril de 1999 de la Junta Directiva consigna que los US\$8.500.000 se acordaron como descuento en *contraprestación* por la exclusividad otorgada en el suministro de envases.

Además obra en el expediente el concepto²⁵ de un funcionario de la sociedad CROWN CORK & SEAL respecto de la maquinaria adquirida por la actora, en el cual sostiene “*que las especificaciones que están utilizando los señores de Colenvases son completamente distintas a las que tiene Colombiana, lo que implicaría realizar una reconversión de todas y cada una de las máquinas que componen dicha línea, de producción. De acuerdo con mi experiencia, los costos de dicha reconversión serían tan altos que no justifica la inversión teniendo en cuenta además lo obsoleto de la línea con más de 18 años de instalada y por ende la ineficiencia que ésta presenta*”. El mencionado funcionario recomienda “*recibir los equipos pero guardarlos para una venta parcial o total de existir algún comprador interesado (...). Mientras tanto creo que deben estimar que dichos equipos se podrán vender como chatarra en el mercado local y según mi experiencia deben contabilizarlos en US\$250.000 para estar muy cerca de la realidad según la experiencia que ha tenido Crown en el cierre de algunas plantas*”.

Todo lo anterior permite desvirtuar en consecuencia, que la valoración de las pruebas por parte de la DIAN fue integral, como lo sostiene, pues como se observó, no puede decirse con certeza, que lo acordado en los contratos contradice lo consignado en las actas de junta directiva y que por ende sea lo dispuesto en éstas últimas el verdadero objeto y precio de la maquinaria.

Ahora bien, la autorización otorgada al Gerente General de CROWN en el Acta del 19 de abril de 1999, consistía en firmar *un* contrato de compraventa y de suministro por valor de US\$13.500.000²⁶, lo cual permite inferir que el valor estaba dividido en dos tipos de contratos o de negocios los cuales englobaban o totalizaban tal suma.

Consecuente con lo anterior, la sociedad demandante suscribe con BAVARIA S.A., un contrato de compraventa en el que su objeto consistía en la transferencia del derecho de dominio a favor de CROWN de maquinaria y equipo para fabricar envases de aluminio y

²⁵ Folio 90 c.a.

²⁶ El hecho que la negociación haya quedado plasmada en dos contratos y no en uno, como fue lo autorizado, no es ni puede ser materia objeto de este pronunciamiento.

tapas, cuyo precio se estipuló en la suma de US\$4.500.000²⁷. Igualmente se suscribió entre las partes un contrato de suministro en el que se acordó un descuento especial hasta por un valor de US\$8.500.000, sobre los primeros 1.600.000.000 envases.

Por lo anterior se advierte, que el contrato, que es ley para las partes²⁸, respecto del valor de la maquinaria coincide con los asientos contables de la demandante, quien registró los bienes por la suma de US\$4.500.000, según se indica en los estados financieros a los que se hizo referencia.

Entonces, precisado lo anterior, para la Sala no existe prueba que permita señalar que el descuento estipulado en la cláusula quinta del contrato de suministro, corresponda *en realidad* al pago de la maquinaria y equipo que BAVARIA S.A. vendió a CROWN, como lo sostiene la demandada, por lo que en tal sentido se procederá a analizar la legalidad del descuento rechazado por la Administración a la luz de lo acordado en el mencionado contrato.

El artículo 454 del Estatuto Tributario establece en relación con los descuentos para efectos de la base gravable en el impuesto sobre las ventas, lo siguiente:

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

De la norma transcrita se advierte que son requisitos de los descuentos para que no integren la base gravable del IVA, (i) que sean efectivos, (ii) que consten en la factura o documento equivalente, (iii) que no estén sujetos a ninguna condición y (iv) que resulten normales según la costumbre mercantil.

En el presente caso debe precisarse, que los descuentos efectivos o comerciales o “pie de factura”, son aquéllos que no están sometidos a ninguna condición y se conocen desde el momento en que se realiza la respectiva operación, por lo que aparecen en la misma factura.

²⁷ Dentro del mismo contrato de compraventa se encuentra la promesa del contrato de suministro.

²⁸ Art. 1602 C.C. “Todo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes, y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”

En el presente caso, la Sala observa que, contrario a lo estimado por el *a quo* y la demandada, el descuento concedido por la demandante no está sujeto a una “condición”, entendiéndose por esta “*un hecho futuro e incierto del que pende el nacimiento o la extinción de un derecho*”²⁹.

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

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

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

Además se advierte que los descuentos fueron contabilizados por la actora en la cuenta PUC 4120641 y respecto de ellos se aportaron cuadros en los que se discriminan por sociedad (fl. 70), los concedidos durante el segundo bimestre del 2002.

Por lo anterior prospera el cargo.

3. Reclasificación de ingresos por operaciones gravadas por concepto de servicios.

La Administración tributaria fundamenta esta glosa en el hecho que la sociedad actora percibió ingresos por concepto de la prestación de servicios de pre prensa y arte gráfico, los cuales están gravados con el impuesto sobre las ventas, de conformidad con el artículo 420 E.T.

²⁹ Art. 1530 C.C.

Al respecto esta Corporación advierte, que la demandante no aportó prueba alguna que permita demostrar, como lo ha sostenido en vía gubernativa y ante esta jurisdicción, que efectivamente actuó en virtud de un contrato de mandato y que los servicios antes mencionados no se prestaron en el país.

Por lo anterior no prospera el cargo.

4. Sanción por inexactitud

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud, la Sala observa que en concordancia con lo antes expuesto, no procede respecto de los descuentos por cuanto éstos se aceptan y debe mantenerse frente a los servicios gravados que fueron reclasificados por la demandante, por cuanto con ello se omitieron ingresos y por ende se disminuyó la base gravable del impuesto sobre las ventas, sin que exista en el caso una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

En consecuencia, esta Corporación revocará la sentencia apelada y en su lugar anulará parcialmente los actos demandados, de acuerdo con la liquidación que a continuación se realiza, teniendo en cuenta el cargo que prosperan y la correspondiente reliquidación de la sanción por inexactitud.

LIQUIDACIÓN CROWN COLOMBIANA IVA – SEGUNDO BIMESTRE 2002

CONCEPTOS	RENG.	LIQ.PRIVADA	LIQ.DIAN Y TRIB.	LIQ.CONSEJO ESTADO
ING. BRUTOS POR EXPORTACIONES	BM	281.686.000	281.686.000	281.686.000
ING. BRUTOS POR OPERACIONES EXENTAS (TERRITORIO NAL.)	BB	-	-	-
ING. BRUTOS POR VENTAS A COMERC.INTERNAZIONALES	BN	243.153.000	243.153.000	243.153.000
ING. BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS	BC	843.622.000	831.922.000	831.922.000
ING. BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS MENOS DEVOLUCIONES VENTAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	BD	15.537.322.000	16.255.150.000	15.549.022.000
TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO	HD	16.905.783.000	17.611.911.000	16.905.783.000
IMPORTACIONES GRAVADAS	BI	9.909.927.000	9.909.927.000	9.909.927.000
IMPORTACIONES GRAVADAS CON IVA IMPLICITO	BV	-	-	-
IMPORTACIONES NO GRAVADAS	BJ	-	-	-
COMPRAS Y SERVICIOS GRAVADOS	BK	476.161.000	476.161.000	476.161.000
COMPRAS NO GRAVADAS	BL	1.035.259.000	1.035.259.000	1.035.259.000

MENOS: DEVOL., COMPRAS ANULADAS, RESCINDIDAS, RESUELTAS	GY	-	-	-
TOTAL COMPRAS NETAS REALIZADAS DURANTE PERIODO	IZ	11.421.347.000	11.421.347.000	11.421.347.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO/IMP.GENERADO POR OPER. GRAV.	FU	2.485.972.000	2.600.824.000	2.487.844.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES DE IMPORTACION	GB	1.585.588.000	1.585.588.000	1.585.588.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR OPERACIONES GRAVADAS	GS	30.001.000	30.001.000	30.001.000
IMPUESTO DESCONTABLE POR SERVICIOS	GM	45.387.000	45.387.000	45.387.000
TOTAL IMPUESTO DESCONTABLES	GR	1.660.976.000	1.660.976.000	1.660.976.000
SDO.A PAGAR POR EL PERIODO FISCAL	FA	824.996.000	939.848.000	826.868.000
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	HC	-	-	-
MENOS SALDO A FAVOR SIN SOL.DEV. O COMP./SALDO FVR PER FIS ANT	GN	-	-	-
RETENCIONES POR IVA QUE LE PRACTICARON	GT	1.864.310.000	1.864.310.000	1.864.310.000
MAS SANCIONES	VS	1.233.000	184.996.000	4.228.000
SALDO A PAGAR	HA	-	-	-
SALDO A FAVOR	HB	1.038.081.000	739.466.000	1.033.214.000
REGLON BC: INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES EXCLUIDAS Y NO GRAVADAS				831.922.000
El Consejo de Estado mantiene lo dicho por la DIAN y el Tribunal			831.922.000	
REGLON BD: INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS				15.549.022.000
Valor tenido en cuenta por la DIAN y El Tribunal			16.255.150.000	
Menos: Valor que el Consejo de Estado, no adiciona:				
Negocios que comprenden suministro de envases de aluminio con tapas abre fácil			706.128.000	
REGLON HD: TOTAL INGRESOS NETOS RECIBIDOS DURANTE EL PERIODO				16.905.783.000
Valor tenido en cuenta por la DIAN y El Tribunal			17.611.911.000	
Más: Ingresos no tenidos en cuenta por el Consejo de Estado			706.128.000	
REGLON FU: TOTAL IMPUESTO A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAVADAS				2.487.844.000
Valor liquidado por la DIAN y El Tribunal			2.600.824.000	
Menos: Valor que el Consejo de Estado, no adiciona: \$706.128.000 x 16%			112.980.000	
REGLON FA: SALDO A PAGAR POR EL PERIODO FISCAL				826.868.000
Valor liquidado por la DIAN y El Tribunal			939.848.000	
Menos: Valor que el Consejo de Estado no adicionó			112.980.000	
REGLON VS: SANCIONES				4.228.000
SANCION DE INEXACTITUD:				
Saldo a favor determinado liquidación privada			1.039.314.000	
Menos: Saldo a favor liquidación del Consejo de Estado			1.037.442.000	
Mayor Saldo a Favor Establecido			1.872.000	
Porcentaje a aplicar por inexactitud			160%	
TOTAL SANCION INEXACTITUD			2.995.000	
Más: Sanción Liquidación Privada			1.233.000	
REGLON HB: TOTAL SALDO A FAVOR				1.033.214.000
Más: Renglón FA: Total Saldo a Pagar por el Período Fiscal			826.868.000	
Menos: Rengón GN: Saldo a favor sin solicitud de devoluc. O compensac./Sdo. Fvr.per.fiscal anterior			0	
Menos: Renglón GT: retenciones por IVA que le practicaron			1.864.310.000	
Más: Renglón VS: Sanciones			4.228.000	

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

F A L L A :

1. **REVÓCASE** la sentencia del 22 de noviembre del 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

2. **ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642005000014 del 3 de febrero del 2005 y la Resolución 310662005000104 del 19 de diciembre del 2005 que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas correspondiente al 2° bimestre del año gravable 2002 de la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A.

3. A título de restablecimiento del derecho, **FIJESE** el saldo a favor del impuesto sobre las ventas del 2° bimestre del año gravable 2002 para la sociedad CROWN COLOMBIANA S.A. en la suma de MIL TREINTA Y TRES MILLONES DOSCIENTOS CATORCE MIL PESOS M/CTE. (\$1.033.214.000), según la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

Se reconoce personería a la doctora MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la parte demandada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Salvo Voto

ADICION DE INGRESOS BRUTOS POR OPERACIONES GRAVADAS – Las pruebas para el rechazo de este cargo no se hizo conforme a la sana crítica / PRUEBA – Valoración

Mi discrepancia radica en el análisis que se hizo en el cargo de adición de ingresos brutos por operaciones gravadas, concretamente, en la valoración que se hizo del acervo probatorio y de las conclusiones a las que se arribó en la sentencia porque las pruebas no fueron apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y los principios de comunidad y unidad de la prueba. Así mismo, porque no se expuso de manera razonada, el mérito que se asignó a cada una, conforme lo exige el artículo 187 del C.P.C. y se decidió omitir y dar prelación a unas pruebas en detrimento de otras sin justificación alguna. Considero que el tema de la prueba era verificar la esencia del negocio que pactó la demandante con la empresa Bavaria a efectos de determinar si el descuento al que se comprometió la demandante se ideó como una forma de pago de parte de la cuantía total del negocio. Sin embargo, en la sentencia se partió del presupuesto errado de que era relevante establecer el valor de la maquinaria y, por eso, en la sentencia se desestiman las actas de la Junta Directiva de la demandante que fueron aducidas por la DIAN como prueba de la esencia del negocio suscrito por ésta, no obstante que fueron calificadas, en la misma sentencia, como indicios de la realidad de la operación.

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

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

REF:	EXP 25000232700020060095901
NÚMERO INTERNO:	17079
DEMANDANTE:	CROWN COLOMBIANA S.A.
DEMANDADO:	U.A.E. DIAN

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión mayoritaria de la Sala en el sentido de revocar la sentencia del 22 de noviembre de 2007 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección cuarta, Subsección B, por lo tanto, de anular los actos administrativos demandados y de declarar en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 2º bimestre del año gravable 2002 que presentó la demandante.

Ante todo preciso que estoy de acuerdo con el análisis que se hizo respecto del cargo de indebida notificación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración y del cargo sobre reclasificación de ingresos por operaciones gravadas por concepto de servicios.

Mi discrepancia radica en el análisis que se hizo en el cargo de adición de ingresos brutos por operaciones gravadas, concretamente, en la valoración que se hizo del acervo probatorio y de las conclusiones a las que se arribó en la sentencia porque las pruebas no fueron apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica y los principios de comunidad y unidad de la prueba.³⁰ Así mismo, porque no se expuso de manera razonada, el mérito que se asignó a cada una, conforme lo exige el artículo 187 del C.P.C. y se decidió omitir y dar prelación a unas pruebas en detrimento de otras sin justificación alguna.

Considero que el tema de la prueba era verificar la esencia del negocio que pactó la demandante con la empresa Bavaria a efectos de determinar si el descuento al que se comprometió la demandante se ideó como una forma de pago de parte de la cuantía total del negocio. Sin embargo, en la sentencia se partió del presupuesto errado de que era relevante establecer el valor de la maquinaria y, por eso, en la sentencia se desestiman las actas de la Junta Directiva de la demandante que fueron aducidas por la DIAN como prueba de la esencia del negocio suscrito por ésta, no obstante que fueron calificadas, en la misma sentencia, como indicios de la realidad de la operación.

Por ello, se argumentó en la sentencia que la DIAN debió acudir a otros medios probatorios para probar el valor real de la maquinaria³¹ y controvertir los asientos contables de la demandante, pues, se consideró que los informes de la

³⁰ Respecto del principio de la unidad de la prueba, el tratadista Hernando Devis Echandía manifiesta que "(...) significa este principio que el conjunto probatorio del proceso forma una unidad, y que, como tal, debe ser examinado y apreciado por el juez, para confrontar las diversas pruebas, puntualizar su concordancia o discordancia y concluir sobre el convencimiento que de ellas globalmente se forme". Respecto del principio de la comunidad de la prueba, manifiesta que es "consecuencia de la unidad de la prueba (...) su comunidad, esto es, que ella no pertenece a quien la aporta y es improcedente pretender que sólo a éste beneficie, puesto que, una vez introducida legalmente al proceso, debe tenerse en cuenta para determinar la existencia o inexistencia del hecho a que se refiere, sea que resulte en beneficio de quien la adujo o de la parte contraria, que bien puede invocarla" Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal. Tomo II. Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC- Bogotá 1984. Págs. 16 y 17.

El Tratadista Hernán Fabio López Blanco, al referirse a la comunidad y a la unidad de la prueba, las califica como reglas técnicas y coincide con el anterior tratadista en que, tratándose de la comunidad de la prueba, no importa el origen de la misma, ya que, una vez incorporada al proceso entra a formar parte del expediente y no pueden ni las partes ni el juez, excluirlas. Respecto de la unidad de prueba explica que "consiste en que las pruebas deben ser analizadas en su conjunto, buscando precisar lo que de su análisis integral puede extraerse para llevar la certeza sobre los hechos cuya comprobación se pretende". Resalta que el artículo 187 del C.P.C. acoge esta regla al resaltar que "las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos. Dice el actor que con esta disposición queda claro que "del estudio integral, "en conjunto", de las diversas pruebas practicadas o aportadas es que el juez debe fundar su determinación tomando de todas y cada una de ellas las bases necesarias para formar su convencimiento" Cita una sentencia del 5 de mayo de 1998, ponente Dr. Carlos Esteban Jaramillo, expediente 4959 donde se advierte que "la valoración de la prueba debe hacerse mediante la apreciación reflexiva, primero, de cada medio en particular que resulte conducente, y luego comparativa respecto de las restantes, para finalizar de acuerdo con un criterio objetivo de racionalidad..." Hernán Fabio López Blanco. Procedimiento Civil. Tomo 3 Pruebas. Dupré Editores. Segunda Edición 2008. Págs. 39 y 41.

³¹ Vr.Gr. avalúo técnico de los bienes, el valor de los equipos en libros

junta directiva eran el único soporte probatorio y que, además, no eran pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley les otorga cuando se llevan en debida forma.

Considero que no era necesario que la DIAN aportara pruebas diferentes y adicionales a las que obran en el proceso, pues, es un hecho, que no controvierte el demandante, que el valor de la maquinaria era muchísimo menor, pues, se trataba de una maquinaria obsoleta. Lo que se desconoció en la sentencia es que, precisamente por esa circunstancia, la compra de la maquinaria se presentó como una oportunidad de negocio para la demandante en la medida que también se negoció un derecho de exclusividad en la venta de envases, y por lo tanto, lo pertinente era analizar el negocio en su íntegra dimensión y no, de manera aislada, los contratos suscritos por la demandante como si se trataran de dos negocios independientes.

De ahí que, si en la sentencia se afirmó que las actas de la Junta Directiva de la demandante constituían indicios de la realidad del negocio celebrado por las partes, no había razón para concluir que los contratos suscritos por la demandante y la contabilidad, por el hecho de estar concordantes, eran pruebas que prevalecían sobre las actas de la Junta Directiva de la demandante.

Considero que las actas de la Junta Directiva de la demandante y la de la empresa Bavaria³², que no fue objeto de análisis, no constituyen simples indicios de la realidad de la operación sino plena prueba de la intención del negocio. Si bien de las actas de la Junta Directiva de la demandante se puede advertir que los términos de la negociación variaron con el transcurso del tiempo y que en tales actas se asignaron diversos valores a la maquinaria objeto del negocio, también está probado que el interés de BAVARIA siempre fue el de vender la maquinaria

³² "... 2.9 Crown - Colenvases

Se presentó el contrato de venta de los equipos de la antigua Colenvases a Crown Colombia y el contrato de promesa de suministro de los cuales son del siguiente tenor: (..)

3.4 DESCUENTO ESPECIAL: Como contraprestación por la exclusividad concedida por BAVARIA a CROWN, ésta pagará a aquella la suma de OCHO MILLONES QUINIENTOS MIL DOLARES (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 DOLARES 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. ..."

por lo menos al valor del mercado³³ y el de Crown el de adquirirla a ese mayor costo pero bajo una estrategia económica y jurídica que le conviniera.

Esa estrategia económica y jurídica siempre consistió en que la empresa BAVARIA vendería la maquinaria por el valor demandado y que el pago se acordaría parte en efectivo y parte con descuentos. De ahí que el negocio final se concretó en dos contratos, el de compra venta de la maquinaria y el de suministro, este último con dos cláusulas relevantes. La primera el derecho de exclusividad en la venta de envases a favor de Crown y la segunda, el otorgamiento del descuento a favor de Bavaria.

Aunque los contratos se suscribieron en documento independiente, se omitió en la sentencia tener en cuenta que el contrato de compra venta de la maquinaria hacía parte integrante del contrato de suministro, tal como se precisó en los antecedentes de ese contrato, así.

“PRIMERO. El día veintiuno (21) de abril de mil novecientos noventa y nueve (1999), EL CONSUMIDOR y EL PROVEEDOR celebraron un contrato de compraventa de la maquinaria y equipos para fabricar envases de aluminio y tapas abre-fácil para dichos envases, de propiedad de EL CONSUMIDOR, actualmente instalados en la CERVECERÍA DE BOGOTÁ – FABRICA ENVASES DE ALUMINO (sic).

El mencionado contrato de compraventa se adjunta como Anexo # 1 y hace parte integrante del presente contrato.” (negrilla fuera de texto).

Esta constancia que se dejó en el contrato de suministro es prueba de que el negocio era uno sólo y, en esa medida, con fundamento en el principio de la unidad y comunidad de la prueba, debieron analizarse bajo el principio de la unidad y comunidad de la prueba, tanto las actas como los contratos y la prueba contable. No era pertinente analizar los contratos como si se trataran de negocios independientes, en la medida que está probado que siempre se trató de un solo negocio. Reafirma lo expuesto el contrato de compra venta y “de promesa de contrato de suministro” y las notas a los estados financieros de la demandante que dan cuenta de que el derecho de exclusividad que se pactó en el contrato de suministro fue utilizado por esa empresa para justificar el porqué registró como intangible parte del monto que acordó con Bavaria como precio de la maquinaria en el contrato de compra venta.

³³ Tal intención se prueba con el Acta 21 de la Junta Directiva de Crown Colombiana S.A., suscrita el 19 de abril de 2009

Habida cuenta de que se trató de un solo negocio jurídico, el descuento que acordó Crown a favor de Bavaria en el contrato de suministro de envases, tal como se deriva de las actas de la Junta Directiva, debió reconocerse como esencialmente se concibió, esto es, como una forma de pago.

Prueba de lo anterior es la cláusula quinta del contrato de suministro, referente al descuento especial, mediante la cual la demandante se comprometió a otorgar a Bavaria un descuento adicional en la forma y términos que aparecen detallados en el Anexo # 3.

De acuerdo con el anexo tres, las partes pactaron que sobre el valor total del descuento especial, Crown calcularía **intereses** a la tasa de LIBOR + 2 hasta el último día del mes inmediatamente anterior a la fecha de pago de la primera factura emitida según el contrato de suministro. Estos descuentos debían ser comunicados por Crown a Bavaria mediante Notas de Crédito que serían aplicadas por Bavaria como descuento a pie de factura al momento de cancelar la primera factura por los bienes suministrados en el mes inmediatamente anterior.

El denominado descuento y los intereses liquidados sobre el mismo se aprecian en el documento que aportó la demandante para explicar la forma en que se liquidó. Así mismo, eso se aprecia en el libro de auxiliares de la contabilidad, cuenta 412064. De conformidad con estas pruebas, el demandante registró el valor total del ingreso percibido y el valor total de los descuentos facturados. Considero que, atendiendo a la realidad del negocio y de conformidad con el artículo 11 del decreto 2649 de 1993, según el cual, *“los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal”*, no era pertinente dar crédito a la contabilidad y hacer caso omiso de las actas de la Junta Directiva de las Empresas que participaron en el negocio, toda vez que esas actas son prueba de la realidad y esencia del negocio, a tal punto que, sin esa estrategia, el negocio nunca se hubiera llevado a cabo, tal como lo admite la demandante.

En consecuencia, considero que como la DIAN probó que el denominado descuento se planeó como una estrategia económica y jurídica para pagar parte del monto del negocio, así se hayan suscrito dos contratos, esta forma legal en que se estructuró el negocio no revela la esencia del mismo y, por tanto, las

pruebas que adujo la DIAN para probar su dicho eran conducentes, pertinentes y útiles y no debieron descartarse por no ser suficientes.

Adicionalmente, las pruebas que adujo la DIAN no contradicen los contratos suscritos por la demandante. Por el contrario, reafirman la intención del negocio al punto que la demandante reconoce que el gerente de la empresa se atuvo a las pautas que le señaló la Junta Directiva.

Ahora, si bien los soportes contables y los estados financieros de la demandante son coherentes con los contratos que suscribió, insisto en que los contratos revelan únicamente la forma legal del negocio, pero no su esencia. Los hechos económicos antecedente a la contabilidad. La contabilidad debe reflejar los hechos económicos. Por lo tanto, la contabilidad no es la única prueba de la que se pueda derivar, con certeza, sobre la realidad del hecho económico.

Los medios probatorios “*directos y contundentes*” que según la sentencia debió obtener la DIAN “*para tener la certeza y veracidad requerida para revelar la realidad comercial (...)*” son precisamente las actas de la Junta Directiva de la demandante y de la empresa Bavaria, pruebas que fueron descartadas sin fundamento alguno.

El tema de la prueba, se reitera, consistió en demostrar que la demandante le compró a la empresa Bavaria una maquinaria por la cuantía exigida por Bavaria a cambio del derecho de exclusividad de la demandante en la venta de envases, de tal manera que el negocio se concretara en el contrato de compra venta y en el contrato de suministro. Como estrategia económica y jurídica, en el contrato de suministro se consignaron, la cláusula de exclusividad y la del descuento que, como lo revelan las actas de la Junta Directiva de la demandante y de la empresa Bavaria, se ideó como una forma de pago de parte de la cuantía total del negocio.

Ahora bien, aunque se parta de que el descuento no es un abono por pago a capital e intereses sino un verdadero descuento, considero que como tal no cumplía los requisitos del artículo 454 del E.T. por el solo hecho de figurar a pie de factura, como se concluyó en la sentencia.

De la lectura del artículo 454 del E.T. no es pertinente inferir que todo descuento que conste a pie de factura se puede detraer de la base gravable del

impuesto sobre las ventas. De la norma se infiere que si estos descuentos están sujetos a condición no se pueden detraer de la base gravable del IVA, así consten a pie de factura.

Adicionalmente, se afirma en la sentencia que el descuento no era condicionado porque éste surgía por el simple hecho de la producción y facturación de los envases a la empresa BAVARIA.

Discrepo de esa conclusión porque, precisamente es el derecho de exclusividad que se pactó a favor de la demandante de ser proveedor único de envases de aluminio de la empresa Bavaria y sus subordinadas el que determina que el descuento es condicionado. En efecto, si el derecho de exclusividad se pactó como una obligación para ser cumplida bajo unas condiciones de plazo (diez años), cantidad (compra de 1.600 millones de envases) y cuantía (US8.500.000 más intereses), es claro que su cumplimiento, como hecho futuro e incierto, obligaba a tratar el descuento como condicionado y no como efectivo.

Adicionalmente, en la sentencia se omitió el análisis de la prueba testimonial, necesaria para determinar si el descuento concedido era normal dentro de la costumbre mercantil. De haberse analizado se hubiera advertido que de esta prueba sólo era pertinente derivar que los descuentos, en general, son de común ocurrencia en el comercio para obtener ventajas competitivas, pero, en particular, ningún testigo dio cuenta de que era costumbre mercantil conceder descuentos en las condiciones pactadas por la demandante. En la sentencia se concluyó, sin prueba alguna, que la costumbre comercial no requería de mayor análisis y, por lo tanto, se omitió que el demandante debía probar que el descuento era normal según la costumbre mercantil en los términos previstos en el artículo 190 del C.P.C. en concordancia con el artículo 6 del C.Co.³⁴

En este orden de ideas, considero que en la sentencia se omitió efectuar un análisis integral de la prueba que derivó en un análisis parcial de los hechos.

³⁴ ARTÍCULO 190. PRUEBA DE LA COSTUMBRE MERCANTIL. La costumbre mercantil nacional invocada por alguna de las partes, podrá probarse también por cualquiera de los medios siguientes:

1. Copia auténtica de dos decisiones judiciales, definitivas que aseveren su existencia.
2. Certificación de la cámara de comercio correspondiente al lugar donde rija.

ARTÍCULO 6o. PRUEBA DE LA COSTUMBRE MERCANTIL - PRUEBA CON TESTIGOS. La costumbre mercantil se probará como lo dispone el Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, cuando se pretenda probar con testigos, éstos deberán ser, por lo menos, cinco comerciantes idóneos inscritos en el registro mercantil, que den cuenta razonada de los hechos y de los requisitos exigidos a los mismos en el artículo 3o.; y cuando se aduzcan como prueba dos decisiones judiciales definitivas, se requerirá que éstas hayan sido proferidas dentro de los cinco años anteriores al diferendo.

Como consecuencia de lo anterior, discrepo de la reliquidación que se propuso en la sentencia y, de manera consecuente, de que se haya exonerado a la demandante de la sanción por inexactitud.

En tales términos dejo sentado mi disentimiento.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS