



FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Normativa aplicable / NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Término / NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Normativa aplicable / INTERRUPCIÓN DEL TÉRMINO DE FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA – Efectos / CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES PRIVADAS DE LOS CONTRIBUYENTES – Efectos. No afecta el término de firmeza / INSPECCIÓN TRIBUTARIA – Objeto. Reiteración de jurisprudencia / INSPECCIÓN TRIBUTARIA – Requisitos. Si no se levanta el acta no existe prueba de la inspección / FIRMEZA DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Configuración

De conformidad con el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se notifica requerimiento especial. Si la declaración privada es extemporánea ese término se cuenta desde la fecha en la que se presentó. También quedan en firme si se vence el término para practicar la liquidación oficial de revisión sin que se notifique dicho acto de determinación oficial. En el inciso segundo del artículo 97 ib, se indica que el término para notificar el requerimiento especial, su suspensión y la respuesta a ese requerimiento se rigen por lo dispuesto en los artículos 705, 706 y 707 del ET. Según el artículo 705 del ET, la administración tiene dos (2) años para notificar el requerimiento especial, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, cuando la declaración se presenta en tiempo. Por su parte, el artículo 706 ib. dispone que ese término para notificar el requerimiento especial se suspende -Por la práctica de inspección tributaria de oficio. Se suspende el término por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. -Por la práctica de la inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Se suspende el término mientras dure la inspección. -Cuando se profiera emplazamiento para corregir. Se suspende el término por un mes desde la notificación del emplazamiento. Adicionalmente, las normas distritales o nacionales no prevén que la corrección de las declaraciones afecte su término de firmeza. Conforme con el artículo 779 del E.T, la inspección tributaria es un medio de prueba que mediante constatación directa sirve para verificar la exactitud de las declaraciones, determinar la existencia de hechos gravables o no que interesan al proceso y las circunstancias de tiempo, modo y lugar. Así como el cumplimiento de las obligaciones formales. La misma norma dispone que la inspección se decreta por auto en el que se indiquen los hechos materia de prueba y los nombres de los funcionarios comisionados para practicarla. Ese auto debe notificarse por correo o personalmente. Precisa, además, que la diligencia se inicia una vez notificado el auto que la decreta y debe levantarse un acta con los hechos, pruebas, fundamentos en que se sustenta, la fecha de terminación y la firma de los funcionarios que la practicaron. (...) Adicionalmente, en relación con el acta que debe levantarse, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, se precisó que cuando la inspección tributaria solo tiene el propósito de recaudar pruebas es más importante el levantamiento o realización del acta, pues es el documento en el que se especifica qué pruebas se practicaron en la diligencia, como producto de las facultades concedidas en el artículo 779 del ET. De manera que, si las pruebas decretadas no se discriminan en el acta de inspección, aunque no pierden su valor probatorio, no pueden considerarse como supuesto para la existencia de la diligencia [inspección]. La Sala ha dicho, también, que no adjuntar el acta de inspección tributaria al requerimiento especial “[...] implica que el fundamento de la expedición del acta preparatorio, no proviene del análisis realizado sobre las pruebas practicadas por la administración en el marco de la inspección

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co



tributaria y por lo mismo, la diligencia no cumplió su finalidad.” En esos términos, debe entenderse que si no se levanta el acta no existe prueba de que hubo inspección. Así, en el caso analizado en la referida sentencia de 31 de mayo de 2018, al no estar demostrada la existencia del acta de inspección tributaria, la Sala concluyó lo siguiente: *“Todo lo anterior, a juicio de la Sala, es prueba de que la inspección decretada no se decretó para verificar un hecho en particular, sino que fungió como un mecanismo para recaudar pruebas y por consiguiente, el cumplimiento de los requisitos previstos por la norma para entender realizada la inspección debe ser más riguroso. De este modo, la no realización del acta por parte de la oficina de fiscalización del distrito de Cartagena, constituye un desconocimiento de los supuestos básicos que otorgan certeza. De esta manera y atendiendo al hecho de que la Sala entiende que la inspección tributaria no se realizó en los términos descritos por el artículo 779 del ET, el requerimiento especial fue proferido una vez la declaración presentada por la demandante ya había adquirido firmeza en los términos del artículo 705 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos.”* (Subrayas fuera de texto) De otra parte, la Sección ha señalado que la expresión “se practique inspección tributaria” del citado artículo 706, “implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección”. *En efecto, ha sostenido lo siguiente: “Así pues, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial. En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera esa suspensión, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia”.* Por último, cuando se trata de inspecciones tributarias decretadas de oficio, el artículo 706 del ET es preciso al indicar que el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un término de tres (3) meses, plazo que no es prorrogable ni puede disminuirse. (...) [L]as declaraciones de los bimestres 2 y 3 de 2012 quedaron en firme, por lo que no prospera el cargo de apelación referido a la notificación oportuna del requerimiento especial.

FUENTE FORMAL: DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 - ARTÍCULO 24 / DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993 – ARTÍCULO 97, INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 707 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 779 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 709 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 713

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el propósito de la inspección tributaria, la existencia del acta de inspección y su valor probatorio consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 31 de mayo de 2018, Exp. 13001-23-33-000-2012-00051-01(20558), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la corrección de declaraciones y el término de firmeza, se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 26 de febrero de 2014, Exp. 25000-23-27-000-2010-00253-01(19296), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 1 de agosto de 2013, Exp. 23001-23-31-000-2006-01066-02(18571), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas



ADICIÓN DE INGRESOS POR DESCUENTOS CONDICIONADOS - Improcedencia

[L]a Sala reitera que los denominados descuentos condicionados son aquellos que el proveedor ofrece, sujetos a una condición futura e incierta, que se estipula previamente de acuerdo con las políticas comerciales o situaciones especiales, y que, de cumplirse, surge para el comprador el derecho al descuento ofrecido. Los descuentos condicionados *“no figuran en la factura de venta o del servicio porque estos solo se registran contablemente hasta tanto se hagan efectivos, es decir, en el momento en que se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento”*. Y no se toman como ingreso al no causar un aumento en el patrimonio del que los otorga. Adicionalmente, para el comprador, quien se beneficia con el descuento, implica un menor costo por compra sin que pueda considerarse tal descuento como un ingreso, pues no hay incremento de su patrimonio (...) Teniendo en cuenta que los descuentos no constituyen ingresos y que, en el Distrito Capital, la base gravable del impuesto de industria y comercio la integran los ingresos netos del contribuyente (artículo 154 [No. 5] del Decreto 1421 de 1993), **los descuentos no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio**. En consecuencia, para determinar la base gravable, el contribuyente debe restar los descuentos de los ingresos brutos, independientemente de que estén previstos o no como “deducciones” (...) [!]Independientemente de que los descuentos registrados por AESA sean condicionados o no, se considera que el solo hecho de que no sean ingresos porque no incrementan el patrimonio debe ser suficiente para no incluirlos en la base gravable del ICA. En consecuencia, en este caso, los descuentos de los que se benefició la actora en los periodos en discusión no se originaron por la prestación de un servicio, pues se insiste, los servicios que AESA prestó fueron registrados en facturas y cobrados a sus proveedores.

FUENTE FORMAL: DECRETO 1421 DE 1993 - ARTÍCULO 154

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los descuentos condicionados se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 24 de octubre de 2013, Exp. 73001-23-31-000-2010-00069-01(19314), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de agosto de 2004, Exp. 11001-03-27-000-2002-0107-01(13589), C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

CONDENA EN COSTAS - Normativa / CONDENA EN COSTAS - Integración / CONDENA EN COSTAS - Reglas / CONDENA EN COSTAS - improcedencia. Por falta de prueba de su causación

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365, NUMERAL 8



Radicado: 25000-23-37-000-2016-00785-01 (24794)
Demandante: ALMACENES ÉXITO S.A.
FALLO

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., cuatro (4) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2016-00785-01(24794)

Actor: ALMACENES ÉXITO S.A.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 24 de abril de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las súplicas de la demanda y no condenó en costas. Concretamente resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. **183** DDI 009273 del 25 de febrero de 2015, por medio de la cual el Distrito Capital- Secretaría de Hacienda Distrital- Dirección Distrital de Impuestos profirió Liquidación Oficial de Revisión por concepto del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente a los bimestres 2º, 3º, 4º, 5º y 6º del año gravable 2012 y de la Resolución No. DDI 049144 del 21 de agosto de 2015, que confirmó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** la firmeza de las declaraciones del impuesto de industria y comercio presentadas por la sociedad Almacenes Éxito S.A. para los periodos 2 (formulario 2012302010004789176), 3 (formulario 2012302010119517540), 4 (formulario 2015302010003407925), 5 (formulario 2015302010003395300) y 6 (formulario 2015302010003395468), y en consecuencia, no debe cancelar sanción por inexactitud.

TERCERO. No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.”

ANTECEDENTES

4

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



ALMACENES ÉXITO S.A. [en adelante AESA] presentó en el Distrito Capital las declaraciones bimestrales del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, por los periodos 1 a 6 del año gravable 2012¹.

El 15 de septiembre de 2014, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá profirió Requerimiento Especial 2014EE201471 de 12 de septiembre de 2014, en el que propuso a la actora modificar las declaraciones privadas de ICA, bimestres 2 a 6 del año gravable 2012, en cuanto omitió incluir en la base gravable los ingresos obtenidos por servicios prestados a sus proveedores. Además, propuso imponer sanción por inexactitud en cada uno de los periodos².

Por **Resolución 183DDI 009273 de 25 de febrero de 2015**, la administración practicó liquidación oficial de revisión, por la que modificó las declaraciones privadas del ICA de los bimestres 2 a 6 del año gravable 2012, en los términos propuestos en el requerimiento especial³.

El 21 de marzo de 2015, la demandante corrigió las declaraciones de los bimestres 4, 5 y 6 de 2012⁴ y acogió algunas de las glosas determinadas en la liquidación oficial de revisión⁵ y liquidó sanción por inexactitud reducida e interpuso recurso de reconsideración en el que informó sobre las correcciones y expuso las razones de inconformidad⁶.

Mediante **Resolución DDI 049144 de 21 de agosto de 2015** se confirmó la liquidación oficial de revisión⁷. En relación con las correcciones en las que se aceptan parcialmente los hechos y se reduce la sanción por inexactitud a la mitad, la administración distrital indicó que resolvería en resolución independiente. En el expediente no aparece esa decisión.

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones⁸:

"1. PRETENSIONES

1.1. PRINCIPALES

¹ Fls. 262 a 276 c. a. 1.

² Fls. 155 a 184 c. 4./ Fls. 762 a 790 c.a.2.

³ Fls. 84 a 102 c.4. / Fls. 847 a 884 c.a. 3

⁴ Fls. 976 a 978 c.a. 3

⁵ Incluyó como ingresos gravados los dineros que recibió de los proveedores cuando no entregaron los productos o mercancías en los almacenes de AESA y los dineros que recibió por la gestión de personal de impulso y promoción. En consecuencia, incluyó en la base gravable del ICA las cuentas contables 523550010, 523550011, 523550013, 523550016 y 523550018 y liquidó sanción por inexactitud reducida.

⁶ Fls. 905 a 936 c.a. 3

⁷ Fls. 103 a 126 c.4./ Fls. 1013 a 1036 c.a.3.

⁸ En los folios 579 a 631 del c.5. se observa el escrito de demanda integrada, presentada como consecuencia de la reforma de la demanda, admitida por auto de 15 de junio de 2017 [Fl. 876 c.5.].



1.1.1. Primera

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial y de la Resolución, tal como fueron identificadas en la referencia, con fundamento en que (i) la Dirección Distrital de Impuestos- Secretaría Distrital de Hacienda (la "SDH") no basó el procedimiento de determinación del tributo en las declaraciones de corrección presentadas por la Sociedad; (ii) notificó extemporáneamente el Requerimiento Especial, (iii) y las modificaciones efectuadas por la SDH en la Liquidación Oficial (y que fueron confirmadas en la Resolución) no se basaron en la contabilidad de AESA.

1.1.2. Segunda

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a mi representada mediante la declaración de que sus liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio de los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 de 2012 han quedado en firme. Y, con base en ello, se declare que la Sociedad no tiene que realizar ningún pago a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá por concepto de impuestos, sanciones e intereses moratorios en relación con los periodos gravables referidos.

1.2. SUBSIDIARIAS

1.2.1. Primera

Si no se accede a las pretensiones principales, que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial y de la Resolución, con fundamento en que es ilegal, sobre todo teniendo en cuenta que (i) la Sociedad no debe declarar ningún ingreso adicional por los conceptos que la SDH glosó; y (ii) la sanción por inexactitud no es procedente.

1.2.2. Segunda

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a mi representada mediante la declaración de que sus liquidaciones privadas del impuesto de industria y comercio de los bimestres 2, 3, 4, 5 y 6 de 2012 han quedado en firme. Y, con base en ello, se declare que la Sociedad no tiene que realizar ningún pago a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá por concepto de impuestos, sanciones e intereses moratorios en relación con los periodos gravables referidos."

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 588, 647, 692, 685, 705, 706, 711, 730, 779 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.
- Artículos 19, 24, 83, 85, 97, 100, 113 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 154 [3, 4] del Decreto 1421 de 1993.
- Artículos 32, 35 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. En cuanto a las pretensiones principales:



1.1. La determinación oficial del tributo es nula frente a las declaraciones de los bimestres 4, 5 y 6 de 2012.

El artículo 692 del E.T señala que las liquidaciones oficiales y los actos que resuelvan recursos son nulos si no tienen en cuenta las correcciones presentadas por los contribuyentes, si estos lo informan a la administración para que las incorpore al proceso. De esa manera, en garantía de los derechos al debido proceso y defensa, la administración debe fundamentar sus actos de determinación oficial en las correcciones para efectos de disminuir los impuestos, sanciones e intereses a que haya lugar.

Lo anterior está en concordancia con lo dispuesto en los artículos 711 y 715 del ET.

AESA indicó que, en su caso, el 21 de marzo de 2015, con ocasión de la liquidación oficial de revisión, presentó correcciones a las declaraciones de ICA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2012, en las que acogió algunas de las modificaciones contenidas en la liquidación oficial de revisión, como la inclusión de ingresos gravados con ICA en las subcuentas 523550010, 523550011, 523550013, 523550016 y 523595018, relacionadas con los cobros por servicios de gestión personal y las sumas que AESA reportó cuando sus proveedores no entregaban las mercancías en sus almacenes. También liquidó impuestos sobre los mayores ingresos declarados y la correspondiente sanción por inexactitud reducida.

Al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, informó a la Secretaría Distrital de Hacienda sobre las correcciones y las aportó como prueba. Sin embargo, la administración no tuvo en cuenta esas correcciones, puesto que confirmó en su integridad la liquidación oficial.

1.2. Las declaraciones de los bimestres 2 y 3 del año 2012 están en firme.

AESA precisó las siguientes fechas, respecto de los periodos 2 y 3 de 2012:

Bimestre	Vencimiento término para declarar Res. SDH658/2012	Firmeza	Notificación Especial	Requerimiento
2	18 de mayo de 2012	18 de mayo de 2014	15 de septiembre de 2014	
3	19 de julio de 2012	19 de julio de 2014	15 de septiembre de 2014	

Y advirtió que la inspección tributaria decretada no cumplió con los requisitos de los artículos 706 y 779 del ET para que opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial. En efecto, esa diligencia no se practicó dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que ordenó la inspección (14/03/2014) ni después de ese plazo.

La administración adelantó el Requerimiento de Información 2014EE80390 de 2014, notificado el 5 de mayo de 2014. También realizó tres visitas a proveedores de AESA el 16 de julio, 18 de julio y 1º de agosto de 2014.

Esas visitas no pueden tenerse como inspección tributaria ni suspenden términos. La verdadera intención de la administración, al proferir el auto de inspección tributaria, fue ampliar los términos de una fiscalización, que estaba próxima a fenecer por la firmeza de las declaraciones y no la de constatar la realidad económica de AESA.



Aunado a lo anterior, indicó que el 8 de agosto de 2014, se notificó emplazamiento para corregir por los bimestres 2 a 6 de 2012, esto es, cuando faltaban 10 días para que la declaración del bimestre 2 de 2012 cobrara firmeza, si se acepta la suspensión de términos por la práctica de la inspección tributaria.

Que, sin embargo, el emplazamiento para corregir se expidió solo para suspender el término de firmeza, pues no había indicios de inexactitud en las declaraciones, lo que genera su ineficacia frente a la actuación administrativa.

Por lo indicado, para los bimestres 2 y 3 de 2012, el requerimiento especial se notificó por fuera del término legal que tenía la administración y, en consecuencia, las declaraciones de esos periodos adquirieron firmeza.

Tampoco puede considerarse que el término de firmeza de la declaración del bimestre 2 de 2012 se amplió como consecuencia de la corrección voluntaria, presentada el 27 de julio de 2012, dado que se hizo para aumentar el impuesto a cargo (art 588 del E.T).

Así que la firmeza se da si dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se notifica requerimiento especial. Una interpretación en contrario desconoce los artículos 588 y 705 del ET, en concordancia con los artículos 19 y 24 del Decreto Distrital 807 de 1993.

1.3. Los actos acusados son nulos porque las cifras no corresponden a la realidad económica de AESA, reflejada en su contabilidad.

La contabilidad de AESA está debidamente soportada, guarda correspondencia con los comprobantes internos y externos y no ha sido desvirtuada por otros medios probatorios. Significa que es una prueba eficaz para demostrar la realidad económica de la sociedad y debe ser valorada en el proceso. Concretamente, se refirió al dictamen a los estados financieros del año 2012, que se aporta como anexo del primer certificado de revisor fiscal.

A pesar de ello, la administración distrital determinó ingresos que AESA supuestamente omitió y tomó los saldos de las cuentas 52355010⁹, 523550011¹⁰, 523550013¹¹, 52355016¹² y 523595018¹³. Luego, calculó una proporción entre los ingresos brutos obtenidos por AESA en todo el país en los bimestres 2 a 6 de 2012 y los ingresos brutos obtenidos en Bogotá en cada uno de los bimestres y esa proporción la multiplicó por el saldo de las cuentas.

⁹ Reintegro de transporte de mercancía (cobro logístico), auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹⁰ Reintegro cobro logístico de almacenamiento, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹¹ Reintegro de transporte de mercancía recogida en fábrica, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹² Reintegro de transporte almacenado gravado, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹³ Recuperación personal ext promot e impulsadoras", auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.



Al respecto, sostuvo que la contabilidad de AESA demuestra los valores que recibió por conceptos registrados en las referidas cuentas 52355010, 523550011, 523550013, 52355016 y 523595018 y su saldo en los bimestres 2 y 3 de 2012. Sin embargo, esos valores no coinciden con la información tomada por la Secretaría Distrital de Hacienda para modificar las declaraciones de ICA por esos periodos. En consecuencia, los actos de determinación oficial están viciados de nulidad por falsa motivación porque no se basaron en la realidad económica de AESA.

2. En cuanto a las pretensiones subsidiarias (referidas a los bimestres 2 a 6 de 2012)

2.1. Los descuentos condicionados no están gravados con ICA.

AESA se dedica principalmente a vender las mercancías que compra a sus proveedores, con lo que obtiene una ganancia derivada de la diferencia entre el costo del inventario y el precio de venta al público. Así que la sociedad actúa como revendedor, no como intermediario.

En la negociación del precio de los productos se acuerda con los proveedores el otorgamiento de descuentos que dependen del cumplimiento de metas de ventas, pronto pago, volumen de compras, baja rotación de inventario. Esos descuentos se denominan “descuentos condicionados”.

En la actuación administrativa, la Secretaría Distrital de Hacienda consideró que los descuentos condicionados no correspondían a ese concepto sino a ingresos derivados de la prestación de servicios en Bogotá. Para la demandada, tales descuentos (i) remuneran la exposición privilegiada, el permiso por entrar los productos a las tiendas, publicaciones de los productos en publicidad local y nacional a favor de sus proveedores, suministro de información sobre el estado de la cuenta, crear hábitos de consumo, ofrecer el mejor precio, exhibición en tiendas y cumplimiento de metas de ventas, entre otros y (ii) no están condicionados al volumen de ventas, prontitud del pago de la factura ni a ninguna regla o condición.

Como resultado de esa consideración, la demandada liquidó mayores impuestos, intereses y sanciones. Tal actuación es ilegal y desconoce la naturaleza jurídica de las relaciones entre AESA y sus proveedores, su realidad económica y las pruebas que existen en el expediente, puesto que confunde los conceptos por los cuales AESA obtuvo ingresos por prestación de servicios y por los que recibió descuentos condicionados.

AESA nunca ha negado que preste servicios de publicidad y exhibición a sus proveedores y que estén gravados con ICA en Bogotá. Tampoco, que presta servicios de gestión personal y que para ello contrate operadores para el impulso y promoción de los productos de los proveedores. No obstante, este servicio lo prestó en Envigado, no en Bogotá.

Precisó que los descuentos condicionados no están sujetos a ICA porque no remuneran la prestación de servicios y son descuentos que dependen de una condición.

Sobre este punto explicó que en las cuentas 620501015, 620501016, 620501017, 620501025, 620501080, 620501081, 620501082, 620501083, 620501084,

9

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co



620501086, 620501093, 620501094 y 620501098 AESA registró descuentos otorgados por los proveedores, así: (i) descuentos financieros por pronto pago; (ii) descuentos por apertura, remodelación o ampliación de un almacén; (iii) descuentos por existencias; (iv) descuentos en fleje; (v) descuentos por averías; (vi) descuentos por compras; (vii) descuentos por objetivos; (ix) bonificación excluida por unidades vendidas; (x) descuentos por actividad promocional realizada por los proveedores y (xi) descuento bonificación condicionada Éxito.com.

Los anteriores descuentos condicionados son disminuciones en el precio de los productos, como consecuencia de un hecho previamente pactado por las partes, que es futuro e incierto. AESA recibe descuento solo si la condición o regla se cumple, pero para ello no debe ejecutar un servicio.

Los descuentos condicionados hacen parte de una estrategia de negociación del precio, como elemento esencial del contrato de compraventa, con el objetivo de disminuir el precio de venta al público de los productos, para que sean más competitivos. Dichos descuentos también incentivan el pago oportuno de las facturas, al reducir el costo de adquisición de los productos cuando AESA asume mayores riesgos e incentiva la venta de productos.

Esas estrategias no pueden considerarse como servicios, puesto que bajo los contratos suscritos con los proveedores AESA no se obliga a vender por cuenta de estos como un agente o comisionista. Al contrario, AESA es un revendedor al vender por cuenta y riesgo propio de los productos que compra a sus proveedores.

En este caso, no se cumplen los presupuestos del artículo 35 del Decreto 352 de 2002 para que exista una actividad de servicio y correspondía a la administración analizar cada uno de los descuentos condicionados que AESA recibió para determinar cuáles correspondían a un ingreso por prestación de servicios.

De conformidad con los artículos 712 y 730 del ET, 100 del Decreto 807 de 1993, 137 del CPACA y 29 de la C.P, las resoluciones demandadas están viciadas de nulidad por falta de motivación, en la medida en que la administración no expresó ni explicó las razones por las cuales cada uno de los descuentos condicionados cumplían todos los requisitos previstos en el artículo 35 del Decreto 352 de 2002 para ser calificados como ingresos por prestación de servicios.

Adicionalmente, advirtió que, en todo caso, los descuentos condicionados no están gravados con ICA porque no representan un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio de AESA sino un menor valor del costo de los productos que vende. Ello, porque los descuentos son una disminución en el precio y pueden excluirse de la base gravable del ICA, sin importar si están sujetos a condición o no, en virtud del artículo 42 del Decreto 352 de 2002.

Por último, indicó que los descuentos condicionados no deben estar soportados en facturas como lo advirtió la demandada. El hecho de que estén soportados en notas crédito o débito no representa irregularidad, dado que conforme con el artículo 617 del E.T y la doctrina de la DIAN, la factura debe expedirse para soportar ingresos por venta o prestación de servicios y los descuentos condicionados que recibe AESA representan un menor valor del costo de los productos que vende (no un ingreso) y no se derivan de una operación de ventas o prestación de servicios.



2.2. Los movimientos de las cuentas 620501016, 620501017 y 620501025 reflejan compras de productos gravados y no gravados con IVA y autoconsumos.

En la cuenta 620501025 (descuentos financieros compras causadas), AESA registró el precio pagado por la adquisición de bienes gravados con IVA a la tarifa del 25%. Es decir, que se trata de una cuenta en la que se registraron costos que no pueden ser tratados como ingresos sujetos a ICA porque no tienen esa condición.

Además, los valores que tuvo en cuenta la Secretaría Distrital de Hacienda no coinciden con la contabilidad de la sociedad, por lo que la liquidación oficial de revisión está viciada de nulidad por falsa motivación.

De todas formas, así en la cuenta 620501025 se hubieran registrados descuentos financieros (por pronto pago), no están gravados con ICA porque no corresponden a ingresos por prestación de servicios.

En relación con la cuenta 620501016 [en la que se registraron autoconsumos de productos gravados con IVA] y con la cuenta 620501017 [en la que se registraron autoconsumos de productos no gravados con IVA], sostuvo que esos conceptos no están gravados con ICA porque corresponden a gastos y no a ingresos. Además, no provienen de la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios.

3. En cuanto a las pretensiones subsidiarias (únicamente por los bimestres 2 y 3 de 2012).

Precisó que, aunque en las correcciones de las declaraciones de los bimestres 4 a 6, AESA incluyó como ingresos gravados con ICA las cuentas 52355010, 523550011, 523550013, 52355016 y 523595018, relacionadas con los cobros por servicios de gestión de personal y las sumas reportadas cuando las mercancías no se entregaban en los almacenes de AESA, ello no implica que esa posición se extienda a los bimestres 2 y 3 de 2012 ni que acepte que es correcto el criterio de la demandada.

Así, que en caso de que se estime que las declaraciones de los bimestres 2 y 3 de 2012 no están en firme o que la liquidación oficial de revisión no es nula frente a esos periodos, la sociedad no está obligada a pagar mayores valores por impuestos, intereses y sanciones puesto que, en relación con los periodos 2 y 3 de 2012, las sumas reportadas por AESA, derivadas de la no entrega de las mercancías en los almacenes, no están sujetas al ICA porque no provienen de la realización de actividades gravadas.

Al respecto, explicó que cuando acuerda con sus proveedores que la entrega de las mercancías compradas sea en uno de los centros de distribución de AESA o en la fábrica del proveedor, AESA es la que asume los costos de contratar a terceros (transportadores) para que movilicen las mercancías que adquirió hasta los almacenes y asume los riesgos de ese transporte.



De manera que lo que busca AESA es el reembolso de los costos en que incurrió para transportar las mercancías, pues el precio de una mercancía no puede ser el mismo cuando se entrega directamente en el almacén o en un sitio diferente y genera para el comprador la carga de llevarla a su lugar de destino. Ese reembolso lo registra en las subcuentas 52355010¹⁴, 523550011¹⁵, 523550013¹⁶, 52355016¹⁷.

Según la Secretaría Distrital de Hacienda, los valores registrados en esas subcuentas corresponden a ingresos derivados de la prestación de servicios de transporte, por lo que liquidó valores a título de mayores ingresos, impuestos y sanciones. Lo anterior, a pesar de que las sumas reportadas como cobros por la entrega en centros de distribución de AESA y en la fábrica de los proveedores no se originó en la prestación de ningún servicio ni de actividades comerciales, por lo que no están gravadas con ICA.

3.1. Las sumas reportadas por gestión de personal no están gravadas con ICA en Bogotá sino en Envigado (bimestres 2 a 6 de 2012)

AESA presta a sus proveedores servicios de gestión de personal de impulso y promoción, con el objetivo de que estos puedan tener acceso a personal contratado por terceros (los operadores) para la promoción e impulso de sus productos.

En la actuación administrativa, el demandado señaló que AESA prestó los servicios de gestión de personal en Bogotá y, por lo mismo, las sumas recibidas por ese concepto corresponden a ingresos sujetos al ICA en esa ciudad.

No obstante, los servicios de gestión de personal fueron prestados en Envigado porque es en esa ciudad donde está el domicilio de la actora y se encuentran el personal y la infraestructura que AESA requiere para desarrollarlas. De manera que es allá donde se ejecutan materialmente y no en Bogotá, como lo estimó la demandada.

En resumen, por el año 2012, los dineros recibidos por los servicios de impulso y promoción (gestión de personal) se obtuvieron en Envigado y AESA los declaró en ese municipio como ingresos gravados con ICA.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

El demandado sancionó a AESA por hechos respecto de los que la actora autoliquidó la sanción por inexactitud en las correcciones provocadas a las declaraciones de ICA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2012.

¹⁴ Reintegro de transporte de mercancía (cobro logístico), auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreo" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹⁵ Reintegro cobro logístico de almacenamiento, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreo" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹⁶ Reintegro de transporte de mercancía recogida en fábrica, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreo" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹⁷ Reintegro de transporte almacenado gravado, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreo" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.



Explicó que en la liquidación oficial de revisión se calculó la sanción por inexactitud sobre el mayor impuesto generado por la inclusión de los saldos de las cuentas 52355010¹⁸, 523550011¹⁹, 523550013²⁰, 52355016²¹ y 523595018²², lo que se confirmó en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Con lo anterior, la demandada desconoció que cuando interpuso el recurso de reconsideración, AESA presentó las correcciones provocadas por la liquidación oficial de revisión, en las que incluyó los saldos de las referidas cuentas como ingresos gravados en Bogotá y liquidó la correspondiente sanción por inexactitud reducida.

Así que la demandada sancionó a AESA dos veces por el mismo hecho, con lo que contraría el principio de *non bis in ídem*, consagrado en el artículo 29 de la C.P.

Aunado a lo anterior, advirtió que AESA no incurrió en ninguno de los hechos sancionables descritos en el artículo 647 del E.T., puesto que los hechos y cifras declaradas son verdaderos y completos, sin omitir ingresos o impuestos ni incluir deducciones improcedentes.

De todas formas, en este caso existe diferencia de criterios sobre el derecho aplicable con el demandado, por lo que tampoco procede la sanción de inexactitud.

Por último, observó que, si se determina que es procedente la sanción por inexactitud, esta debe ser disminuida al 100% del mayor impuesto a pagar determinado por el demandado, según lo dispuesto en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en aplicación del principio de favorabilidad.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos²³:

La Dirección Distrital de Impuestos actuó conforme con la Constitución y la ley al expedir los actos demandados, dado que la demandante incluyó deducciones improcedentes, debido a que los descuentos comerciales que las soportaron corresponden al ejercicio de actividades de prestación de servicio.

¹⁸ Reintegro de transporte de mercancía (cobro logístico), auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

¹⁹ Reintegro cobro logístico de almacenamiento, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

²⁰ Reintegro de transporte de mercancía recogida en fábrica, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

²¹ Reintegro de transporte almacenado gravado, auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

²² Recuperación personal ext promot e impulsadoras", auxiliar perteneciente a la subcuenta 523550 "Transporte, fletes y acarreos" de la cuenta 5235 "Servicio" del PUC.

²³ Fls. 801 a 807 c.5.



En cuanto a los aspectos de forma.

En lo referido a la inspección tributaria, se decretó mediante auto de 26 de febrero de 2014, en el que se comisionó a varios funcionarios de la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo. La finalidad de esa prueba es que sea efectivamente practicada, con al menos una diligencia y de esa forma sí opera la suspensión prevista en la ley.

Durante los tres meses siguientes a la notificación del auto de inspección tributaria, el demandado constató directamente la realidad económica y la naturaleza de las obligaciones tributarias de la sociedad.

En efecto, el 29 de abril de 2014, mediante requerimiento de información 2014EE80390, se solicitó información a AESA con el fin de verificar el cumplimiento de todas las obligaciones tributarias del contribuyente.

No es cierto, como lo sostuvo la demandante, que por el hecho de no visitar las instalaciones de la sociedad la inspección tributaria no se efectuó. La constatación directa no implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, dado que, con el cruce de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible que se constate en forma directa la existencia de hechos gravados.

En consecuencia, sí se practicó la inspección tributaria, por lo que tiene valor y eficacia probatoria.

En lo relacionado con la declaración de ICA del bimestre 2 de 2012, aclaró que es la corrección de ese periodo la que se fiscalizó, por lo que no es aceptable que haya operado la firmeza, en el entendido que para el conteo del término no se tiene en cuenta la fecha de la declaración inicial sino la de la corrección.

Por tanto, el término de firmeza de la declaración de ICA del bimestre 2 de 2012 se cuenta desde el 27 de julio de 2012 y en los términos del artículo 24 del Decreto 807 de 1993, el requerimiento especial debía notificarse a más tardar el 27 de julio de 2014.

Sin embargo, ese término se suspendió por tres meses porque se profirió auto de inspección tributaria de 26 de febrero de 2014 y por un (1) mes más, con la notificación del emplazamiento para corregir, que se realizó el 8 de agosto de 2014.

Así que el término máximo que tenía la administración para notificar el requerimiento especial vencía el 27 de noviembre de 2014. Y como el requerimiento especial se notificó a la demandante el 15 de septiembre de 2014, no ocurrió la firmeza de la declaración de ICA del bimestre 2 de 2012.

Sostuvo que los parámetros para determinar la base gravable del ICA aparecen determinados en el expediente administrativo y en los actos demandados.



La forma de determinar los gastos y costos para la ciudad de Bogotá se logra a partir de una auditoría presentada por AESA, donde se debe calcular un determinado porcentaje para aplicar a dichas cuentas y de esa forma determinar el porcentaje de participación en Bogotá.

Realizado el anterior ejercicio, se establecen los ingresos brutos totales de manera bimestral de AESA, tal como quedaron determinados en los actos acusados.

AESA pretendía incluir saldos de créditos en las cuentas por concepto de costos y gastos, lo que se verificó con la inspección de los estudios contables.

Concluyó que, en la liquidación oficial de revisión, el Distrito Capital no incurrió en falta de motivación, puesto que explicó suficientemente las razones de hecho y de derecho con las que se comprobaron efectivamente los errores en las declaraciones modificadas.

En cuanto a los aspectos de fondo.

Como consecuencia de las visitas realizadas a los proveedores de la actora, se verificó que los conceptos de servicios y descuentos eran cobrados a través de facturas por AESA, las cuales figuran en el expediente administrativo.

Por ejemplo, en los folios 600 a 621 están las facturas de venta emitidas por AESA al proveedor donde realiza los cobros por la logística en compras, publicaciones, exhibiciones y espacio.

Papeles Nacionales, como proveedor, entrega a la actora la mercancía en el centro de distribuciones de la demandante y esta se encarga de distribuirlo en los almacenes de la ciudad y al final del mes se consolidan los despachos efectuados y se cobra un porcentaje por parte de AESA.

En el folio 638 se establece un descuento de 3.01% por concepto de servicios de transporte. En el folio 692 está la factura en la que cobra a un proveedor por un servicio de plataforma, el cual consiste en la distribución posterior que AESA realiza una vez entrega el pedido en el centro de distribución.

En el folio 713 se constata el cobro que AESA realiza por logística, respecto de las publicaciones, exhibiciones y OIPV (operación impulso punto de venta).

Por lo anterior, es evidente que la relación de AESA con sus proveedores tiene un carácter de “actividad de servicio”, porque, como se probó, genera una obligación de hacer a favor de la sociedad en disponer de la infraestructura logística, física y del recurso humano y una contraprestación económica.

De las pruebas, como las respuestas a los requerimientos de información de los proveedores, se concluyó que los denominados “descuentos” tienen carácter contractual y, contrario a lo que sostiene la demandante, dichos descuentos no están “condicionados” al volumen de ventas, prontitud de pago de la factura ni a ninguna condición. Esos descuentos generan ingresos que deben incluirse en la base gravable del ICA por los periodos en cuestión.



El concepto de dichos descuentos es invertido por los proveedores en el desarrollo de una prestación de servicios con AESA, tal como se aprecia en los términos y políticas de negociación.

En resumen, existe una clara prestación de servicios porque se pacta un acuerdo entre las partes en el que AESA recibe como contraprestación de los proveedores el pago por la prestación de los servicios, lo que está gravado con ICA en el Distrito Capital.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones con fundamento en las razones que se resumen a continuación²⁴:

Las declaraciones de ICA de los bimestres 2º y 3º de 2012 están en firme.

De conformidad con el artículo 705 del ET, aplicable por remisión del artículo 97 del Decreto 807 de 1993, el término para notificar el requerimiento especial es de dos (2) contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Este plazo no se amplía por las correcciones a las declaraciones previstas en el artículo 588 del E.T.

La suspensión del término por la práctica de la inspección tributaria (artículo 706 del E.T), se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria. En este caso, el auto que decretó la inspección tributaria no incluyó los hechos materia de prueba. Además, no se levantó el acta en la que se discriminen los hechos y las pruebas examinadas, los resultados obtenidos, la fecha de cierre de la investigación y la firma de los funcionarios que adelantaron la diligencia.

Así mismo, el requerimiento de información no se expidió en virtud del auto de inspección tributaria, pues así no lo indica. Igualmente, la información solicitada pudo pedirse en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización concedidas a la administración en el artículo 684 del ET.

De forma que la inspección tributaria no se realizó conforme con los presupuestos del artículo 779 del ET, por lo que no suspendió el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones de los bimestres 2 y 3 del año gravable 2012 presentadas por la demandante, cuyos plazos vencían el 18 de mayo y el 19 de julio de 2012, respectivamente, y que quedaron en firme el 18 de mayo y el 19 de julio de 2014 sin que para esa fecha se hubiera notificado el requerimiento especial. El requerimiento especial se profirió el 12 de septiembre de 2014 y se notificó el 15 siguiente.

En relación con las visitas realizadas por la demandada a tres proveedores de AESA, los días 16 y 18 de julio y 1º de agosto de 2014, no pueden entenderse como parte de la inspección tributaria, porque no se practicaron dentro de los tres (3) meses siguientes a la notificación del auto que decretó la inspección. En ese entendido, no se justifica la suspensión de términos.

²⁴ Fls. 910 a 967 c.p.



En cuanto al emplazamiento para corregir que se notificó el 8 de agosto de 2014, en relación con los bimestres 2 a 6 de 2012, el Tribunal indicó que para esa fecha ya estaban en firme tales declaraciones, por lo que ese emplazamiento no podía suspender términos.

Al quedar acreditada la firmeza de las declaraciones de los bimestres 2 y 3 de ICA del año gravable 2012, prosperó el cargo y se excluyó del estudio los restantes cargos referidos a esos periodos.

Sí era procedente tener en cuenta las declaraciones de corrección de los bimestres 4, 5 y 6 de 2012.

La administración tributaria no tuvo en cuenta las declaraciones de corrección provocadas de los bimestres 4 a 6 de 2012, presentadas por la actora, para determinar si cumplían los requisitos legales para tenerlas como válidas.

El Tribunal constató que las declaraciones de corrección se presentaron dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, que en ellas se aceptaron parcialmente los hechos determinados en la liquidación oficial al incluirse en la base gravable las cuentas contables 523550010, 523550011, 523550013, 523550016 y 523595018, lo que se comunicó a la administración en el escrito del recurso y anexó copias de las declaraciones y de la prueba del pago del mayor impuesto a cargo, los intereses de mora y la sanción reducida, frente a los hechos aceptados.

Verificó, además, el total de los valores correspondientes a los bimestres 4, 5 y 6 de 2012 que debían aceptarse y encontró una diferencia entre las sumas determinadas por la administración y las registradas en las declaraciones de corrección. No obstante, precisó que tal diferencia obedece a que hay un error en la multiplicación practicada por la administración entre las casillas “Total bimestre” y “% participación ingresos en Bogotá”. Así que los resultados registrados por la demandante son los correctos.

También constató que se liquidó en debida forma la sanción reducida y que se pagaron los valores correctos por impuesto, intereses y sanciones. Concluyó que las declaraciones de corrección cumplieron los requisitos del artículo 713 del ET, por lo que debían tenerse en cuenta, como también se hace en el fallo.

Los descuentos condicionados no están gravados con ICA (bimestres 4 a 6 de 2012)

Conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, los descuentos representan un menor valor del precio de venta y no constituyen ingreso porque no implican un flujo de entrada de recursos que generen incremento en el patrimonio de quien los recibe. Además, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, los descuentos no hacen parte de la base gravable del ICA.

El Tribunal valoró el certificado del revisor fiscal allegado por la demandante, en el que se indica el origen y concepto de los descuentos condicionados, y observó que AESA prestó servicios de publicidad y exhibición a proveedores que fueron registrados en las cuentas contables 523560051 y 620501088-89 y declarados como



ingresos gravados con ICA en Bogotá, lo que fue reconocido por la administración tributaria.

En relación con los descuentos condicionados que la demandada incluyó en la base gravable del ICA, el Tribunal consideró que esos conceptos son disminuciones en el precio de los productos, como consecuencia de un hecho previamente pactado por las partes, que es futuro e incierto, por lo que no son ingresos que aumentan el patrimonio de quien los recibe y no pueden hacer parte de la base gravable del ICA.

Esos descuentos tampoco son un servicio, pues no se originaron en la ejecución de una obligación de hacer que el proveedor le exigió a AESA, como lo estimó la demandada.

En consecuencia, como los referidos descuentos condicionados no hacen parte de la base gravable de ICA no procedía la sanción por inexactitud impuesta.

No condenó en costas al no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital apeló por las razones que se resumen de la siguiente manera²⁵:

Frente a la firmeza de las declaraciones de los bimestres 2 y 3 de 2012.

En la sentencia apelada se concluye erradamente que la inspección tributaria no existió porque la Secretaría de Hacienda no realizó ninguna visita a la sociedad, con el fin de constatar directamente la realidad económica y la naturaleza de sus diferentes obligaciones tributarias.

Al respecto, insistió en que la constatación directa de la realidad económica no requiere necesariamente que los funcionarios de la administración tributaria se desplacen a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, puesto que, con el cruce de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, es posible esa verificación.

En consecuencia, sí se practicó la inspección tributaria, por lo que tiene valor y eficacia probatoria.

Adicionalmente, no se tuvo en cuenta que el 17 de mayo de 2012, AESA presentó la declaración de ICA- bimestre 2º de 2012 y que luego la corrigió voluntariamente el 27 de julio de 2012. Es esa corrección, la que sustituyó la declaración inicial y fue objeto de fiscalización y posterior modificación, mediante liquidación oficial de revisión.

Así que el término de firmeza, de dos años, se cuenta desde el 27 de julio de 2012 y por la suspensión de tres meses por la práctica de la inspección tributaria y un mes más, por la notificación del emplazamiento para corregir (8 de agosto de 2014), se extendió hasta el 27 de noviembre de 2014. Como el requerimiento especial se

²⁵ Fls. 995 a 1000 c.5.



notificó a la demandante el 15 de septiembre de 2014, no ocurrió la firmeza de la declaración de ICA del bimestre 2 de 2012.

Descuentos condicionados.

A través de las diferentes visitas realizadas se verificó que los conceptos de servicios y descuentos eran cobrados a través de facturas por AESA. Por ejemplo, mencionó que en los folios 600 a 621 están las facturas de cobro por la logística en compras, publicaciones, exhibiciones y espacio.

Por tanto, es evidente que la relación de AESA con sus proveedores tiene un carácter de “*actividad de servicio*” porque genera una obligación de hacer a favor de la actora en disponer de la infraestructura logística, física y del recurso humano y una contraprestación económica.

De las pruebas del expediente, concluyó que los denominados “descuentos” tienen carácter contractual y no están “condicionados” al volumen de ventas, prontitud de pago de la factura ni a ninguna condición. Esos descuentos generan ingresos que deben incluirse en la base gravable del ICA por los periodos en cuestión.

Por último, frente a la prosperidad del primer cargo, relacionado con la supuesta operación matemática que la administración realizó mal en cuanto a las correcciones practicadas por la actora, sostuvo que no existe soporte alguno que demuestre que ese cálculo se realizó en forma inadecuada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y advirtió que en el recurso de apelación no se presentó reparo alguno en relación con las correcciones provocadas, presentadas por AESA por los bimestres 4, 5 y 6 de 2012, que cumplieron todos los requisitos legales para que fueran tenidas en cuenta en la actuación administrativa, tal como lo consideró el Tribunal. Por lo anterior, no debe hacerse pronunciamiento sobre ese punto en segunda instancia²⁶.

El Distrito Capital insistió en la legalidad del acto acusado y reiteró los motivos de apelación²⁷.

El Ministerio Público pidió confirmar la decisión apelada con fundamento en los siguientes argumentos²⁸:

La firmeza de las declaraciones de los bimestres 2 y 3 del año gravable 2012 se cuenta a partir del vencimiento del plazo para declarar y no a partir de la corrección realizada, que se efectuó en los términos del artículo 588 del ET.

²⁶ Fls. 15 a 27 c.p. CE.

²⁷ Fls. 23 a 27 c.p. CE.

²⁸ Fls. 28 a 30 c.p. CE.



En este caso, la administración solo tenía hasta el 18 de mayo y 19 de julio de 2014 para proferir el requerimiento especial, pero notificó ese acto el 15 de septiembre del mismo año.

Respecto a la inspección tributaria, advirtió que los argumentos del apelante no desvirtúan los motivos que tuvo en cuenta el Tribunal para considerar que no se practicó correctamente y por ello no suspendió el término para notificar el requerimiento especial.

En relación con los descuentos condicionados, precisó que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado estos no hacen parte de la base gravable del ICA porque no se configura el hecho generador. Esos descuentos no generan un aumento del patrimonio del comprador sino una disminución en el costo del producto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide si las declaraciones de ICA presentadas por AESA por los periodos 2 y 3, año gravable 2012, están en firme. Si no lo están, define si los descuentos condicionados registrados por AESA respecto de los periodos 2 a 6 del mismo año, están gravados con ICA. Analiza, igualmente, si procede o no la sanción por inexactitud.

La Sala confirma la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

La Sala no hará pronunciamiento alguno frente al cargo de la actora, referido a que la administración distrital debió tener en cuenta las declaraciones de corrección del ICA por los bimestres 4 a 6 de 2012, presentadas con ocasión de la liquidación oficial de revisión y que fueron puestas en conocimiento de la administración en el recurso de reconsideración. Ello, porque en primera instancia prosperó el cargo y no fue objeto de apelación por la parte demandada.

En efecto, el apelante no cuestionó el cumplimiento de los requisitos del artículo 713 del ET para tener como válidas las correcciones provocadas, que aceptó el Tribunal. Y, frente al argumento del Tribunal, relativo a que la diferencia que halló entre las sumas determinadas por la administración y las registradas en las declaraciones de corrección se debió a un error aritmético, el recurrente se limitó a decir, sin demostración alguna, que no existe soporte que demuestre que ese cálculo se realizó en forma inadecuada.

Firmeza de las declaraciones tributarias (bimestres 2 y 3 de 2012).

Concretamente se estudia si respecto de las declaraciones de ICA por los bimestres 2 y 3 de 2012 operó la suspensión del término legal para notificar el requerimiento especial con la inspección tributaria y el emplazamiento para corregir que ordenó la Secretaría Distrital de Hacienda en la actuación fiscalizadora que adelantó en relación con las declaraciones de ICA presentadas por AESA por los periodos en discusión.



De conformidad con el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993²⁹, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se notifica requerimiento especial. Si la declaración privada es extemporánea ese término se cuenta desde la fecha en la que se presentó. También quedan en firme si se vence el término para practicar la liquidación oficial de revisión sin que se notifique dicho acto de determinación oficial.

En el inciso segundo del artículo 97 ib, se indica que el término para notificar el requerimiento especial, su suspensión y la respuesta a ese requerimiento se rigen por lo dispuesto en los artículos 705³⁰, 706 y 707 del ET.

Según el artículo 705 del ET, la administración tiene dos (2) años para notificar el requerimiento especial, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, cuando la declaración se presenta en tiempo.

Por su parte, el artículo 706 ib. dispone que ese término para notificar el requerimiento especial se suspende

- Por la práctica de inspección tributaria de oficio. Se suspende el término por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.
- Por la práctica de la inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Se suspende el término mientras dure la inspección.
- Cuando se profiera emplazamiento para corregir. Se suspende el término por un mes desde la notificación del emplazamiento.

Adicionalmente, las normas distritales o nacionales no prevén que la corrección de las declaraciones afecte su término de firmeza.

Conforme con el artículo 779 del E.T, la inspección tributaria es un medio de prueba que mediante constatación directa sirve para verificar la exactitud de las declaraciones, determinar la existencia de hechos gravables o no que interesan al proceso y las circunstancias de tiempo, modo y lugar. Así como el cumplimiento de las obligaciones formales.

La misma norma dispone que la inspección se decreta por auto en el que se indiquen los hechos materia de prueba y los nombres de los funcionarios comisionados para practicarla. Ese auto debe notificarse por correo o personalmente. Precisa, además, que la diligencia se inicia una vez notificado el auto que la decreta y debe levantarse un acta con los hechos, pruebas, fundamentos en que se sustenta, la fecha de terminación y la firma de los funcionarios que la practicaron.

²⁹ Artículo 24. Firmeza de la Declaración Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

También quedará en firme la declaración tributaria si vencido el término para practicar la liquidación se revisión, esta no se notificó. [Este artículo quedó derogado por el artículo 39 del Acuerdo Distrital 780 de 2020.

³⁰ Norma vigente para la época en que se inició la investigación tributaria. Posteriormente, el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016 la modificó al fijar el término para notificar el requerimiento especial en tres (3) años.



De la referida norma se extrae que el inicio de la inspección tributaria se determina por la fecha en que se notifica el auto que decreta su práctica, pero nada dice sobre su duración. Sobre el término que debe durar la diligencia, la Sección ha dicho que puede prolongarse por fuera de los tres (3) meses, cuando es de oficio, siempre que no exceda el término de firmeza de las declaraciones que establece el artículo 705 del ET³¹.

En relación con la constatación directa a la que se refiere el artículo 779 del ET, la Sección ha precisado que ello no implica que los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria se desplacen a las oficinas del contribuyente, dado que el objetivo de tal verificación puede cumplirse con cruces de información, documentos, requerimientos y órdenes de inspección contable³².

Lo anterior significa que, en desarrollo de la inspección tributaria, la administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, bajo las ritualidades que les sean propias³³. En este punto, en sentencia de 31 de mayo de 2018³⁴, la Sala concluyó que la inspección tributaria cumple un doble propósito al ser un medio probatorio autónomo y un instrumento para incorporar y recaudar pruebas.

Adicionalmente, en relación con el acta que debe levantarse, en la sentencia de 31 de mayo de 2018, se precisó que cuando la inspección tributaria solo tiene el propósito de recaudar pruebas es más importante el levantamiento o realización del acta, pues es el documento en el que se especifica qué pruebas se practicaron en la diligencia, como producto de las facultades concedidas en el artículo 779 del ET. De manera que, si las pruebas decretadas no se discriminan en el acta de inspección, aunque no pierden su valor probatorio, no pueden considerarse como supuesto para la existencia de la diligencia [inspección]³⁵.

La Sala ha dicho, también, que no adjuntar el acta de inspección tributaria al requerimiento especial “[...] implica que el fundamento de la expedición del acto preparatorio, no proviene del análisis realizado sobre las pruebas practicadas por la administración en el marco de la inspección tributaria y por lo mismo, la diligencia no cumplió su finalidad.”³⁶ En esos términos, debe entenderse que si no se levanta el acta no existe prueba de que hubo inspección.

Así, en el caso analizado en la referida sentencia de 31 de mayo de 2018, al no estar demostrada la existencia del acta de inspección tributaria, la Sala concluyó lo siguiente³⁷:

³¹ Sentencias del 5 de mayo del 2011, Exp. 17888, M. P. Martha Teresa Briceño, del 26 de junio de 2011, Exp. 18156 y del 21 de noviembre de 2012, Exp. 18508, M. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³² Sentencia de 26 de febrero de 2014, Exp. 250002327000201000253 01 (19296), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³³ Ibídem.

³⁴ Exp. 13001-23-33-000-2012-00051-01 (20558), M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁵ Sentencia de 31 de mayo de 2018, Exp. 13001-23-33-000-2012-00051-01 (20558), M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³⁶ Ibídem.

³⁷ Ibídem.



“Todo lo anterior, a juicio de la Sala, es prueba de que la inspección decretada no se decretó para verificar un hecho en particular, sino que fungió como un mecanismo para recaudar pruebas y por consiguiente, el cumplimiento de los requisitos previstos por la norma para entender realizada la inspección debe ser más riguroso. De este modo, la no realización del acta por parte de la oficina de fiscalización del distrito de Cartagena, constituye un desconocimiento de los supuestos básicos que otorgan certeza.”

De esta manera y atendiendo al hecho de que la Sala entiende que la inspección tributaria no se realizó en los términos descritos por el artículo 779 del ET, el requerimiento especial fue proferido una vez la declaración presentada por la demandante ya había adquirido firmeza en los términos del artículo 705 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos.” (Subrayas fuera de texto)

De otra parte, la Sección ha señalado que la expresión “se practique inspección tributaria” del citado artículo 706, “*implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección*”³⁸. En efecto, ha sostenido lo siguiente³⁹:

“Así pues, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.”

*En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera esa suspensión, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia*⁴⁰.”

Por último, cuando se trata de inspecciones tributarias decretadas de oficio, el artículo 706 del ET es preciso al indicar que el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un término de tres (3) meses, plazo que no es prorrogable ni puede disminuirse⁴¹.

Explicado lo anterior, en el caso concreto de AESA se observa que el 17 de mayo⁴² y el 17 de julio de 2012⁴³ presentó las declaraciones privadas de ICA para los bimestres 2 y 3 de 2012, respectivamente.

³⁸ Sentencia de 26 de febrero de 2014, Exp. 250002327000201000253 01 (19296), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁹ *Ibidem*.

⁴⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de junio del 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴¹ Sentencias del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, C. P. Martha Teresa Briceño y del 17 de junio de 2010, exp. 16604, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴² Fl. 264 c.a. 1

⁴³ Fls. 266 a 268 c.a. 1



Conforme con el artículo segundo de la Resolución SDH-000658 de 29 de diciembre de 2011⁴⁴, la fecha máxima para que los contribuyentes como la actora declaren y paguen el impuesto de industria y comercio, avisos y tableros por el segundo bimestre del año 2012, era el 18 de mayo de ese año y por el tercer bimestre, era el 19 de julio de 2012.

Significa que la demandante cumplió oportunamente ese deber, de forma que el término para notificar el requerimiento especial comenzó a correr el 18 de mayo de 2012 [2º bim.] y el 19 de julio de 2012 [3º bim], días en que vencían los plazos para presentar las declaraciones correspondientes, conforme lo dispuesto en el artículo 705 del ET.

Valga insistir que independientemente de que esas declaraciones sean corregidas posteriormente y del alcance que el artículo 588 ib. da a las declaraciones de corrección⁴⁵, no implica que se modifique el término para proferir el requerimiento especial⁴⁶.

Así que, aun cuando se corrija la declaración inicial, es aplicable el término general de firmeza de dos (2) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, que, en este caso, finalizó el 18 de mayo de 2014, para el 2º bimestre de 2012 y el 19 de julio de 2014, para el 3º bimestre de 2012.

Para determinar si el término de firmeza de las declaraciones de ICA presentadas por AESA por los bimestres 2º y 3º de 2012 se suspendió con la práctica de la inspección tributaria, es necesario hacer un breve recuento de las actuaciones adelantadas en la investigación iniciada por el demandado:

Por auto de 26 de febrero de 2014, la administración ordenó practicar inspección tributaria a AESA respecto al ICA, correspondiente a los periodos 2 a 6 del año gravable 2012⁴⁷. Ese acto quedó notificado por correo el 14 de marzo de 2014⁴⁸.

El 29 de abril de 2014, se expidió requerimiento en el que la administración solicitó a AESA información certificada por el representante legal y el contador público y/o revisor fiscal del total de ingresos ordinarios y extraordinarios a nivel nacional y en la

⁴⁴ Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos que aplican para cumplir con las obligaciones formales y sustanciales para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, DIB.

⁴⁵ Art. 588. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso. (...)

⁴⁶ Sentencias de 26 de febrero de 2014, Exp. 250002327000201000253 01 (19296), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 1º de agosto de 2013, Exp. 18571, M. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁷ Fls. 2 a 3 c.a. 1.

⁴⁸ Fl. 4 a 3 c.a. 1.



ciudad de Bogotá, balance general y estados de resultados del año 2012, entre otra información relacionada con el ICA por los periodos en discusión. El plazo para entregar la información era de 15 días⁴⁹. Ese requerimiento se notificó por correo el 5 de mayo de 2014⁵⁰.

El 13 de mayo de 2014, AESA solicitó una prórroga del plazo para remitir la información requerida⁵¹ y el 15 de mayo siguiente, la administración tributaria aceptó⁵². El 23 de mayo de 2014, AESA dio respuesta al requerimiento de información⁵³.

El 1º de julio de 2014, nuevamente se dictó requerimiento de información, en el que solicitó información adicional a AESA, en relación con los bimestres 1 a 6 del ICA⁵⁴, el cual se atendió el 10 de julio de 2014⁵⁵.

El 16 de julio de 2014, el demandado libró autos en los que se comisionó a funcionarios de la administración tributaria⁵⁶ para verificar los conceptos de negociación realizados entre la actora y Papeles Nacionales S.A., Industrias Colombianas de Carnes- Incolcar S.A. e Industrias de Alimentos Zenú S.A.S. en el año 2012⁵⁷. Esos autos se notificaron el 18 de julio siguiente.

En cumplimiento de las comisiones anteriores se realizaron visitas a las referidas sociedades y se levantaron actas de visita el 18 de julio, 25 de julio y 1º de agosto de 2014, respectivamente⁵⁸.

El 5 de agosto de 2014, la administración tributaria expidió a la actora emplazamiento para corregir las declaraciones del ICA de los bimestres 2 a 6 de 2012 porque como resultado de la investigación adelantada se estableció que en las declaraciones no incluyó la totalidad de los ingresos provenientes de actividades gravadas con ICA, durante los referidos periodos⁵⁹. El acto se notificó el 8 de agosto de 2014⁶⁰.

El 12 de septiembre de 2014, el demandado expidió requerimiento especial, en el que propuso modificar las declaraciones de ICA, bimestres 2 a 6 del año gravable

⁴⁹ Fls. 7 a 8 c.a.1

⁵⁰ Fl. 9 c.a.1

⁵¹ Fl. 14 c.a.1

⁵² Fl. 35 c.a.1

⁵³ Fls. 37 a 400 c.a.1 y 401 a 512 c.a.2

⁵⁴ Fls. 517 a 518 c.a.2.

⁵⁵ Fls. 528 a 587 c.a.2

⁵⁶ Yazmín Silva Martínez, Luis Enrique Márquez Rodríguez, Liliana Pieschacón Mora y José Leonardo Piedrahita Núñez

⁵⁷ Fls. 594, 680 y 703 c.a.2.

⁵⁸ Fls. 595 a 596, 681 a 682 y 704 a 706 c.a.2

⁵⁹ Fls. 754 y respaldo c.a.2

⁶⁰ Fls. 755 c.a.2



2012, presentadas por la actora. Dicho acto se notificó el 15 de septiembre de 2014⁶¹.

La Sala observa que la administración tributaria adelantó varias actuaciones, una vez notificado el auto que decretó la inspección, como requerimientos de información y visitas. No obstante, como lo advirtió el Tribunal, no existe en el expediente administrativo, ni en el proceso, acta alguna en la que se indiquen los hechos verificados durante la inspección, las pruebas practicadas en ella y la eficacia probatoria dada a las mismas, la fecha de cierre de la diligencia y las firmas de los funcionarios comisionados para realizarla.

Por lo anterior, al no existir acta, no es posible demostrar que la inspección tributaria efectivamente se realizó, en los términos del artículo 779 del ET, para predicar la suspensión del término que tenía la administración distrital para notificar el requerimiento especial.

Es de anotar, además, que la no existencia del acta de inspección tributaria no fue controvertida por el demandado en el recurso de apelación, por lo que se entiende que acepta que no se levantó dicha acta. Los argumentos del recurso se dirigen a demostrar que se constató la realidad económica de la demandante, a pesar de que ese no fue el motivo del Tribunal para tener por no realizada la inspección tributaria, sino el incumplimiento de las formalidades exigidas en el artículo 779 del ET.

En consecuencia, en relación con las declaraciones del ICA-2012 presentadas por AESA por los bimestres 2º y 3º de 2012, la administración tenía hasta el 18 de mayo y el 19 de julio de 2014, respectivamente, para notificar el requerimiento especial. Sin embargo, el requerimiento especial quedó notificado el 15 de septiembre de 2014, cuando ya estaban en firme las citadas declaraciones, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 24 del Decreto Distrital 807 de 1993, concordante con el artículo 705 del ET, vigentes para la época de los hechos.

En este punto, es relevante indicar que, aunque la declaración del bimestre 2 de 2012 fue corregida el 27 de julio de 2012, el término para notificar el requerimiento especial se cuenta desde el vencimiento del plazo para declarar, por lo que se toma como fecha el 18 de mayo de 2014 y no la de la corrección. Ese término no se extiende como lo considera el demandado.

De otra parte, aun cuando en este caso se profirió emplazamiento para corregir, notificado el 8 de agosto de 2014, para esa fecha ya habían adquirido firmeza las declaraciones de los periodos antes referidos, por lo que tampoco respecto de esa actuación puede considerarse que operó suspensión del plazo que tenía la demandada para notificar el requerimiento especial.

Entonces, las declaraciones de los bimestres 2 y 3 de 2012 quedaron en firme, por lo que no prospera el cargo de apelación referido a la notificación oportuna del requerimiento especial.

⁶¹ Fls. 762 a 790 c.a.2.



No procede la adición de ingresos por descuentos condicionados (bimestres 4 a 6 de 2012).

Sobre los descuentos condicionados, en la sentencia del 24 de octubre de 2013 esta Sección precisó lo siguiente⁶²:

“[...] los descuentos en general se conciben como la disminución o reducción del precio de venta de los bienes o servicios⁶³ y pueden ser (i) comerciales o a ‘pie de factura’, o (ii) financieros o condicionados.

Los descuentos comerciales o a ‘pie de factura’ se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros⁶⁴ 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 adquirente⁶⁵.

[...]

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 acordado⁶⁶.

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’⁶⁷. 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. [...]”. (Subraya la Sala)

⁶² Exp. 73001 23 31 000 2010 00069 01 [19314], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶³ Diccionario de la Real Academia de la Lengua. La Real Academia de la Lengua define “DESCUENTO” así: “[...] 3. m. Rebaja, compensación de una parte de la deuda”. “REBAJA”: “[...] 2. f. Disminución, reducción o descuento, especialmente de los precios”

⁶⁴ LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

⁶⁵ Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶⁶ LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

⁶⁷ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.



Al respecto, la Sala reitera que los denominados descuentos condicionados son aquellos que el proveedor ofrece, sujetos a una condición futura e incierta, que se estipula previamente de acuerdo con las políticas comerciales o situaciones especiales, y que, de cumplirse, surge para el comprador el derecho al descuento ofrecido. Los descuentos condicionados *“no figuran en la factura de venta o del servicio porque estos solo se registran contablemente hasta tanto se hagan efectivos, es decir, en el momento en que se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento”*⁶⁸. Y no se toman como ingreso al no causar un aumento en el patrimonio del que los otorga.

Adicionalmente, para el comprador, quien se beneficia con el descuento, implica un menor costo por compra sin que pueda considerarse tal descuento como un ingreso, pues no hay incremento de su patrimonio.

En este punto, en sentencia de 19 de agosto de 2004⁶⁹, la Sección precisó que *“cuando el comprador paga el valor del bien adquirido lo hace por la suma que resulte una vez efectuado el descuento. Cosa distinta es que no se cumpla la condición en el período gravable respectivo, en cuyo caso el comprador habrá contabilizado y solicitado como costo el valor total de la factura de venta, por lo que en el periodo siguiente tendrá una recuperación parcial del costo, que deberá registrarse contablemente pero que fiscalmente no genera un “ingreso tributario” [...] ya que aun cuando se produzca el reintegro del valor del descuento condicionado por parte del vendedor, ese valor no tiene carácter remunerativo para el comprador, sino que equivale a la devolución de una suma que desde antes le pertenecía, y que por ende no es susceptible de incrementar su patrimonio.”*

Teniendo en cuenta que los descuentos no constituyen ingresos y que, en el Distrito Capital, la base gravable del impuesto de industria y comercio la integran los ingresos netos del contribuyente (artículo 154 [No. 5] del Decreto 1421 de 1993), **los descuentos no deben formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio**. En consecuencia, para determinar la base gravable, el contribuyente debe restar los descuentos de los ingresos brutos, independientemente de que estén previstos o no como “deducciones”⁷⁰.

En relación con los descuentos condicionados, en los actos acusados se consideró que los valores incluidos en las cuentas contables 620501015⁷¹, 620501016⁷², 620501017⁷³, 620501025⁷⁴, 620501080⁷⁵, 620501081⁷⁶, 620501082⁷⁷, 620501083⁷⁸,

⁶⁸ Sentencia de 29 de noviembre de 2017, exp. 25000232700020080023801, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que cita el fallo del 24 de octubre de 2013, exp. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶⁹ Exp. 13589, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁷⁰ Sentencia de 24 de octubre de 2013, Exp. 73001 23 31 000 2010 00069 01 [19314], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

⁷¹ Descuentos financieros, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷² Retiro para consumo interno gravado, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷³ Retiro para consumo interno no gravado, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷⁴ Descuentos financieros compras causadas, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷⁵ Descuentos por apertura, remodelación o ampliación, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷⁶ Descuentos por existencias, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC



620501084⁷⁹, 620501086⁸⁰, 620501093⁸¹, 620501094⁸² y 620501098⁸³ no tienen la naturaleza de descuento condicionado sino que corresponden a ingresos percibidos por la prestación de servicios logísticos como ingreso de productos en nuevas tiendas, oferta de productos, surtido en góndolas, ubicación preferente y publicidad de los mismos y, en ese entendido, forman parte de la base gravable del ICA.

Para llegar a la anterior conclusión, la administración tuvo en cuenta los informes de las visitas practicadas a tres proveedores de AESA y algunos soportes allegados por los mismos.

Sobre el particular, AESA ha sostenido que los proveedores no concedieron los descuentos como consecuencia de una actividad, labor o trabajo realizada por el comprador [AESA] sino por la relación comercial de compraventa que existe entre los dos. Y precisó que AESA sí prestó algunos servicios a sus proveedores, pero fueron facturados y debidamente declarados.

Corresponde, entonces, determinar si los descuentos registrados por la demandante tienen esa naturaleza. Para el efecto, la Sala acude al manual de proveedores del Grupo Éxito, que figura en el expediente⁸⁴, que en el capítulo de negociación explica que el modelo de negocio de la AESA consiste en la compra de los bienes de sus proveedores para su posterior reventa, de lo que obtiene un margen de utilidad en la comercialización. Lo que implica que AESA gestiona negocios por cuenta propia.

En el referido manual se indica que la reventa de los productos genera un beneficio económico para AESA y sus proveedores, a quienes les interesa que tales productos lleguen al consumidor final. En ese punto, deja claro que la obtención de dicho beneficio económico por los proveedores no constituye un servicio prestado por parte de AESA sino la consecuencia natural del negocio celebrado.

Se fija, además, que, en la negociación con sus proveedores, AESA pacta algunos descuentos, lo que permite trasladar beneficios a los consumidores, ser más competitivos y lograr los resultados económicos proyectados. También pacta, en forma eventual, la prestación de unos servicios particulares y concretos.

En relación con los descuentos, precisa que se dividen en 2 clases:

1. Descuentos comerciales: la compañía negocia con sus proveedores 2 tipos de descuentos comerciales:
 - 1.1. Permanentes. Se aplican durante toda la vigencia de la relación comercial, independientemente de que por acuerdo entre las partes se modifiquen en cualquier momento.

⁷⁷ Descuento en flejes, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷⁸ Descuentos por averías, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁷⁹ Descuentos por compras, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁸⁰ Descuentos por objetivos, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁸¹ Bonificación excluida por unidades vendidas, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁸² Descuentos POS, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁸³ Descuento bonificación condicionada éxito.com, auxiliar de la cuenta 6205 “De mercancías” del PUC

⁸⁴ Pueden ser consultados en la página web, <https://www.grupoexito.com.co/es/manual-de-proveedores-grupo-exito.pdf>, con algunas modificaciones.



1.2. Eventuales. Se determinan para una actividad específica o durante un tiempo limitado.

Entre los descuentos permanentes, destaca los siguientes:

1.1.1. Descuento por compras: consiste en el descuento aplicado sobre las compras realizadas.

1.1.2. Descuento por averías: se pacta por las potenciales averías que se puedan presentar en la ejecución normal del negocio y a cambio de no hacer devolución de las mismas al proveedor.

1.1.3. Descuento por cumplimiento de objetivos: está sujeto al cumplimiento de unas metas previamente definidas por las partes.

1.1.4. Descuento nivel de entrega: sobre las cantidades no entregadas frente a los pedidos realizados.

Los descuentos eventuales que menciona son:

1.2.1. Descuento por aperturas o remodelación de almacenes: es un valor que otorga el proveedor para ampliar sus canales de venta y su cobertura de producto en almacenes nuevo o remodelados.

1.2.2. Descuento por existencias: pactado en el evento que se presenten excesos de inventario para incentivar la rotación del mismo.

1.2.3. Descuento plan fidelización: se concede para apoyar el programa de fidelización del Grupo Éxito, con el que se permite al cliente pagar los productos con puntos, puntos y plata o la obtención de puntos extras por sus compras.

1.2.4. Descuentos por actividad promocional: se otorga con el fin de transferir ahorro al consumidor sobre el precio de los productos, como consecuencia de una actividad promocional del proveedor o de AESA. Esos descuentos se clasifican en:

1.2.4.1. Descuento en Fleje: se refleja en la marcación del precio en la góndola.

1.2.4.2. Descuento POS: no se refleja en la marcación del precio en la góndola sino al momento del pago en la caja registradora.

En relación con las actividades promocionales, en el manual se advierte que pueden estar acompañadas de la prestación de servicios por parte de AESA, como publicaciones, exhibiciones u otros, los que serán facturados al proveedor.

2. Descuentos financieros. Aquellos conferidos por disminución en los plazos para pagar.

En cuanto a los servicios que acuerda con los proveedores, se mencionan los siguientes:

- Servicios por publicidad: consiste en las actividades pactadas entre las partes para hacer promoción a los productos o servicios del proveedor por cualquier medio de comunicación (impreso, radial, digital, etc.) de propiedad de AESA o de terceros.

- Servicios por exhibición especial: consiste en las actividades pactadas entre las partes para el otorgamiento de espacios especiales en los puntos de venta, diferente a la exhibición normal en la góndola, con el propósito de diferenciar las marcas del proveedor frente a las de sus competidores (topes de góndola, mamut, cajas registradoras, etc).



- Eventos especiales: consiste en los servicios por “publicidad” y “exhibiciones” que se producen conjuntamente como consecuencia de la realización de un evento especial, como ocurre con el patrocinio de un concierto, la realización de un bingo o el lanzamiento de un disco o una película. Los eventos pueden ser a nivel nacional o regional.
- Servicios por operación impulso punto de venta (OIPV): consiste en las actividades realizadas por personal asignado por AESA para gestionar la exhibición de las marcas del proveedor en el punto de venta.
- Servicio de suministro de información: consiste en las actividades pactadas entre las partes para el suministro de información calificada al proveedor sobre temas específicos, como las tendencias de compra de los clientes en relación con los productos adquiridos a este.

En desarrollo de la investigación por los bimestres en discusión, se observa que en la respuesta al punto 5 del requerimiento de información de 29 de abril de 2014, la actora allegó balance de prueba bimestral consolidado de todas las cuentas a 9 dígitos, de los periodos 1 a 6 de 2012⁸⁵. De esas cuentas se resaltan las siguientes⁸⁶:

Cuenta No.	Nombre
620501015	Descuentos financieros
620501016	Retiro para consumo interno grav. Tarifa gral
620501017	Retiro para consumo interno no gravado
620501023	Descuentos financieros compras causadas
620501080	Descuentos por apertura, remodelación o ampliación
620501081	Descuento por existencias tradicional
620501082	Descuento en fleje tradicional
620501083	Descuento por averías T
620501084	Descuento permanente por compras tradicional
620501085	Descuentos por compras tecnología e informática
620501086	Descuento por cumplimiento de objetivos tradicional
620501087	Descuento por compras-traslados internos
620501088	Descuento por sublínea- traslados internos
620501093	Descuentos por CEBE y sublínea- traslados internos
620501094	Descuentos POS tradicional
620501098	Descuento permanente por compras V

AESA también aportó a la administración distrital el auxiliar de la cuenta 6 a su máximo nivel de los periodos 1 a 6 de 2012⁸⁷, en cumplimiento del punto 12 del mismo requerimiento de información de 29 de abril de 2014, en el que se discriminan los proveedores y los valores de cada cuenta.

Asimismo, en respuesta al punto 22 del referido requerimiento, AESA allegó las fichas de negociación del año 2012 de los proveedores Alpina Productos Alimenticios, Nestlé de Colombia, Fábrica de Grasa y Productos e Industrias de Bicicletas Milán⁸⁸. De las fichas de negociación se observa lo siguiente:

Proveedor	Categoría	del	Descuentos	pactados	Servicios	pactados
-----------	-----------	-----	------------	----------	-----------	----------

⁸⁵ Fls. 77 a 114 c.a.1.

⁸⁶ Fls. 96 reverso y 109 c.a.1

⁸⁷ Fls. 300 a 400 c.a.1 y 400 a 445 c.a.2.

⁸⁸ Fls. 488 a 493 c.a.2



Radicado: 25000-23-37-000-2016-00785-01 (24794)

Demandante: ALMACENES ÉXITO S.A.

FALLO

	producto vendido	con AESA	con AESA
Alpina Productos Alimenticios ⁸⁹	Gran consumo-lácteos y refrigerados	-descuento comercial -descuento permanente por compras -descuento por volumen de venta	-publicaciones e impresos -exhibiciones y espacios -servicio surtido/asistencia
Nestlé de Colombia ⁹⁰	Gran consumo-lácteos y refrigerados		-servicio de transporte -publicaciones e impresos -servicio surtido/asistencia
Fábrica de Grasa y Productos ⁹¹	Gran consumo-lácteos y refrigerados	-descuento comercial - descuento por compra	-servicio de transporte -publicaciones e impresos -exhibiciones y espacios -servicio surtido/asistencia
Industrias de Bicicletas Milán ⁹²	Entretenimiento-deportes	-descuento comercial -descuento permanente por compras	-exhibiciones y espacios

Posteriormente, AESA dio respuesta⁹³ al requerimiento de información de 1º de julio de 2014⁹⁴, en el que la administración distrital solicitó la descripción y dinámica de algunas cuentas contables para la liquidación del ICA -2012, bimestres 4 a 6. La respuesta coincide, en términos generales, con la certificación de la contadora, allegada con la demanda⁹⁵, de la que se lee que la actora registró las siguientes cuentas y su descripción:

Cuenta No.	Nombre	Concepto
620501015	Descuentos financieros	Descuentos financieros (por pronto pago) otorgados por los proveedores si la Sociedad pagada los montos facturados por éstos con anterioridad a la fecha acordada.
620501016	Retiro para consumo interno grav.	Retiro de bienes gravados con IVA para autoconsumo.
620501017	Retiro para consumo interno no gravado	Retiro de bienes gravados con IVA para autoconsumo
620501025	Compras gravadas a la tarifa 25%	Registra el precio pagado (costo) por la adquisición de bienes gravados con IVA a la tarifa del 25%
620501080	Descuentos por apertura, remodelación o ampliación	Descuentos otorgados por los proveedores cuando la sociedad abría un almacén nuevo o remodelaba uno

⁸⁹ Fl. 489 c.a.2

⁹⁰ Fl. 490 c.a.2

⁹¹ Fl. 471 c.a.2

⁹² Fl. 488 c.a.2

⁹³ Fls. 563 y reverso c.a.2

⁹⁴ Fls. 517 a 518 c.a.2.

⁹⁵ Fls. 403 a 406 C. 4



		existente, y sus proveedores decidían vender sus productos en ese almacén nuevo o remodelado.
620501081	Descuento por existencias	Descuentos otorgados por los proveedores cuando sus productos no superaban los indicadores de rotación de inventario que fueron previamente definidos y acordados con la sociedad.
620501082	Descuento en fleje	Descuentos otorgados por los proveedores con el fin de transferir ahorros al consumidor sobre el precio de sus productos, y que se vieron reflejados como una reducción en el precio marcado en la góndola.
620501083	Descuento por averías	Descuentos otorgados por los proveedores si la Sociedad no les devolvía los productos que presentaran averías.
620501084	Descuento por compras	Descuentos otorgados por los proveedores por volumen de compras y teniendo en cuenta la capacidad de negociación de la Sociedad.
620501086	Descuento por objetivos	Descuentos otorgados por los proveedores si la Sociedad cumplía las metas de ventas que acordaron.
620501093	Bonificación excluida por unidades vendidas	Descuentos por volúmenes de compra otorgados por los proveedores, y que estuvieron asociados a ciertos centros de costos específicos, como, por ejemplo, la distribución de combustibles, o compras de insumos para el desarrollo de actividades industriales (i.e. producción de alimentos que la Sociedad vendió en sus almacenes).
620501094	Descuentos POS	Descuentos otorgados por los proveedores con el fin de transferir ahorros al consumidor sobre el precio de los productos, y que no se vieron reflejados en el precio en góndola, sino al momento de pagarlos en las cajas registradoras.
620501098	Descuento bonificación condicionada exito.com	Descuentos por volúmenes de compra otorgados por los proveedores, y que estuvieron asociados a las ventas de éxito.com.

Vale resaltar también las visitas que la demandada realizó a unos proveedores de AESA con el fin de verificar los términos de negociación frente a cuatro aspectos (publicidad, descuentos, servicio de transporte y operación logística). Las visitas se practicaron a los siguientes proveedores:

- PAPELES NACIONALES. En acta de visita de 18 de julio de 2014 se registró lo siguiente⁹⁶:

⁹⁶ Fls. 595 a 596 c.a.2



“Visita atendida por Mauricio Rodríguez León en calidad de representante de ventas de la empresa ante las cadenas, a quien se le explica el motivo de la visita, el cual consiste en la verificación de los conceptos de negociación que se efectuaron con Almacenes Éxito S.A. Se explica al señor Rodríguez que los aspectos a considerar durante la visita son los siguientes: publicidad, descuentos, transporte y suministro de personas. En el tema de publicidad, se pregunta al señor Rodríguez cómo se maneja el tema de publicidad con Almacenes Éxito?”

El señor Rodríguez responde que de acuerdo con las fichas de negociación mencionada por el auditor se acuerda un porcentaje por este rubro en el convenio y se descuenta mensualmente.

Con respecto al tema de los descuentos, se pregunta cuáles son los descuentos que se manejan con Almacenes Éxito:

El señor Rodríguez explica que los descuentos a pie de factura son dados por la ley de oferta y la demanda y no se encuentran dentro del convenio.

En cuanto a los descuentos del convenio, no se reflejan en las facturas diarias de venta los que se acuerdan en la ficha de negociación. Estos se ven reflejados en la relación de pagos que realiza Almacenes Éxito el primer viernes de cada mes.

En lo que respecta al transporte, el procedimiento es el siguiente de acuerdo con lo manifestado por el señor Rodríguez:

Papeles Nacionales como proveedor entrega la mercancía en el Centro de Distribución del Almacén Éxito y la cadena se encarga de distribuirlo en los almacenes de la ciudad, a final de mes se consolidan los despachos efectuados y se cobra un porcentaje por parte del Éxito a través de factura.

En el tema de personal no existen negociaciones sobre este particular.”

Como consecuencia de esa visita y dando cumplimiento a lo solicitado por la Dirección de Impuestos de Bogotá, Papeles Nacionales aportó copia del convenio de negociación con AESA de 2011, que rigió para los años 2011 y 2012, en el que el proveedor se compromete a conceder descuentos del 6% sobre el total de las compras del mes para el desarrollo de publicaciones, 3.5% por exhibiciones, 6% por manejo de línea, 1.8% por crossdoncking Éxito, Carulla y Surtimax, 2.8% por operador logístico y 0.40% por averías⁹⁷.

Papeles Nacionales también aportó varias facturas de venta expedidas por AESA entre enero a diciembre de 2012, en las que le cobra por los servicios de logística (transporte), publicaciones e impresos y exhibiciones y espacios en los porcentajes pactados en el convenio⁹⁸.

Adicionalmente, Papeles Nacionales precisó que *“Durante el año 2012 no registramos ninguna factura de venta con descuento a pie de factura a nombre de Almacenes Éxito S.A., en nuestro sistema de información los descuentos que gravan de tal manera que afectan directamente el precio de venta final de cada producto según el cliente o el canal.”*⁹⁹

- INDUSTRIA COLOMBIANA DE CARNES INCOLCAR. En acta de visita de 25 de julio de 2014 se registró lo siguiente¹⁰⁰:

⁹⁷ Fl. 598 c.a. 2

⁹⁸ Fls. 599 a 621 c.a.2

⁹⁹ Fl. 597 c.a.2

¹⁰⁰ Fls. 681 a 682 c.a.2



“Visita atendida por el señor Jhon Estupiñán en calidad de contador de la compañía, a quien se le explica el motivo de la misma, el cual consiste en la verificación de los términos de la negociación que tiene la empresa con Almacenes Éxito S.A. [...] en 4 aspectos publicidad, descuentos, servicio de transporte y operación logística.

Para el caso de la publicidad solamente se acuerdan algunos porcentajes en eventos especiales y en negociaciones particulares.

Para efectos de los descuentos se tienen las siguientes situaciones:

- 1. Descuento comercial 10% pie de factura. Se hace a partir de la orden de compra y se toma como base la lista de precios negociada y se realiza por cada orden generada.*
- 2. De acuerdo con el convenio comercial se estipula un descuento del 3% por servicio de plataforma. El cual consiste en la distribución posterior que Almacenes Éxito realiza una vez se entrega el pedido en el centro de distribución.*
- 3. Descuento de surtido- de operación logística equivalente al 4.30% y consiste o es producto de la actividad que desarrollan los empleados del Éxito para mantener el surtido y la exhibición en góndolas.*
- 4. Descuento permanente por compras que es del 10.5% sobre el global de ventas del mes y se toma como base el valor total de la facturación del mes.*
- 5. Descuento de compensación o nivel de servicio y equivale al 0.13% y está basado en una medición que hace el Éxito por mercancías entregadas a tiempo o no entregadas.”*

En la visita, Incolcar entregó copia de la ficha de negociación en la que se observa que pactó con AESA, para el 2012, descuento comercial (10%), servicio de transporte (3.01%), descuento permanente por compras (10.5%), servicio surtido/asistencia (4.32%) y compensación por nivel de servicio (0.13%)¹⁰¹.

También aportó nota débito del mes de junio de 2014, expedida por AESA y dirigida a Incolcar en las que se registra descuento permanente por compras¹⁰². También una factura de venta de AESA por concepto de servicio OIPV porcentual, de junio de 2014 y otra de julio por servicio de plataforma¹⁰³.

- INDUSTRIAS DE ALIMENTOS ZENÚ. En acta de visita de 1º de agosto de 2014 se registró lo siguiente¹⁰⁴:

“Visita atendida por Yazmín Sosa Moreno en calidad de Directora Nacional de Grandes Cadenas, a quien se le explica el motivo de la visita, el cual consiste en la verificación de los términos de negociación que se adelantaron para el año 2012 con Almacenes Éxito S.A. En primera instancia se pregunta [...] cuáles son los aspectos que abarca la ficha de negociación, documento que es el que contiene todos los términos y en el cual se reflejan las condiciones comerciales que Zenú como proveedor otorga a Almacenes Éxito y los servicios que a través de factura le cobra Almacenes Éxito a Zenú (publicaciones, exhibiciones, transporte, operación de surtido en punto de venta).

Anexo a la ficha se encuentra el documento de acuerdo de la negociación en los que se estipulan las condiciones y los porcentajes de los servicios prestados por Almacenes Éxito.

¹⁰¹ Fl. 683 c.a.2.

¹⁰² Fl. 698 c.a.2.

¹⁰³ Fls. 699 y 700 c.a.2.

¹⁰⁴ Fls. 704 a 706 c.a.2



1. *Participación en publicaciones, cobro que se realiza mediante factura. Se calcula como porcentaje sobre la cifra de facturación neta mensual.*
2. *Exhibiciones adicionales. Cobro que se hace mediante factura (5.32%).*
3. *Participación en la exhibición de la categoría (1.66%). Cobro que se hace mediante factura.*
4. *Cobro logístico. El cobro de plataforma se hace según acuerdo entre logística de ambas partes.*
5. *OIPV. Cobro que se hace mediante factura, corresponde a [...] servicio por el correcto surtido de todas las referencias de Alimentos Zenú.”*

En virtud de la anterior diligencia y para cumplir lo solicitado por la Dirección de Impuestos de Bogotá, Industrias Alimentos Zenú aportó copia de la ficha de negociación de 2012¹⁰⁵ y del acuerdo de comercialización suscrito entre la referida sociedad y AESA¹⁰⁶, con los que se soporta lo informado en la visita. En el citado acuerdo, también se indica que los descuentos promocionales ocasionales que puedan presentarse en temporadas especiales o navidad, deben descontarse a través de nota crédito.

Igualmente, aportó copia de facturas de venta, expedidas por AESA el 30 de abril y 30 de noviembre de 2012 en las que registra el valor por los servicios de publicaciones e impresos y exhibiciones y espacios prestado al proveedor¹⁰⁷ y de 31 de octubre de 2012 por el servicio crossdocking predistribuido (reintegros logística)¹⁰⁸.

De lo reportado con ocasión de las visitas practicadas y los soportes documentales aportados por los proveedores, se constata que, durante el año 2012, AESA fue beneficiaria de algunos descuentos, como descuentos comerciales, descuentos permanentes por compras y compensación por nivel de servicio, entre otros. Y que también la actora facturó los servicios prestados a sus proveedores, por publicaciones e impresos, exhibiciones y espacios, crossdocking, OIPV, manejo de línea, crossdoncking, operador logístico, transporte y surtido/asistencia, cuyos valores fueron registrados en las cuentas correspondientes para efectos de liquidar el ICA, vigencia 2012.

Se observa que la práctica comercial consiste en que los proveedores entregan sus productos a la actora para la venta y que el precio final queda sujeto a algunos factores de descuento que se estipulan en la ficha de negociación y que se registran en notas débito por parte de AESA. También se pacta la prestación de algunos servicios a favor de los proveedores, respecto de los cuales se expide factura.

AESA no ha desconocido que presta servicios a sus proveedores y que expide las facturas correspondientes. Sin embargo, son diferentes a los descuentos de la que es beneficiaria, respecto de los cuales no expide factura porque no constituyen ingreso y permiten la disminución del precio de venta de un producto.

¹⁰⁵ Fls. 708 a 709 c.a.2

¹⁰⁶ Fls. 710 a 715 c.a.2

¹⁰⁷ Fls. 716 a 734 c.a.2

¹⁰⁸ Fls. 735 a 748 c.a.2



Así, la demandante demostró la existencia de los descuentos, puesto que aportó algunas de las notas débito dirigidas a varios proveedores, en las que se registró el valor de los descuentos concedidos a AESA en 2012, así¹⁰⁹:

Mes	Proveedor	Descuento	Valor
Febrero	Papeles Nacionales	Permanente por compras	107.466.937
		Averías	7.164.462
Junio	Papeles Nacionales	Permanente por compras	105.392.521
		Averías	7.026.168
Noviembre	Papeles Nacionales	Permanente por compras	160.126.538
		Averías	10.675.103
Marzo	Industria Colombiana de Carnes	Permanente por compras	4.542.461
Julio	Industria Colombiana de Carnes	Permanente por compras	3.834.246
Noviembre	Industria Colombiana de Carnes	Permanente por compras	4.149.606
Julio	Industria de Alimentos Zenú	En fleje	326.520.142
		Permanente por compras	
Octubre	Industria de Alimentos Zenú	POS	159.392.000
Octubre	Industria de Alimentos Zenú	POS	175.396.272

Además, en la demanda se allegaron en medio magnético 18.965 notas débito en las que se registran diferentes descuentos condicionados concedidos por los proveedores de AESA¹¹⁰.

Igualmente, AESA ha insistido en que los descuentos otorgados por sus proveedores no buscan remunerar la prestación de servicios de publicidad, gastos de logística, manejo de productos o mercancías en línea, entre otros, como lo entiende la demandada, dado que esos servicios son facturados en forma independiente. Ello, se insiste, lo demuestra con las facturas de venta que están en el expediente.

De manera que, como lo sostiene la demandante, los descuentos otorgados por los proveedores se dieron como consecuencia de la relación contractual [compraventa] y con el fin de incrementar las ventas y no como resultado de algún servicio que AESA presta a los proveedores.

Es entendible que AESA al adquirir productos de terceros, deba exhibirlos para revenderlos. Sin embargo, al momento de negociar con sus proveedores la compra de determinadas mercancías puede pactar algunas condiciones y beneficios, entre ellos, la reducción del costo como consecuencia de aplicar ciertos descuentos que pueden estar o no sujetos a condición, lo que incentiva la rotación de los productos.

¹⁰⁹ Fls. 810 a 818 c.a.3

¹¹⁰ Fl. 545 c.4.



Al respecto, independientemente de que los descuentos registrados por AESA sean condicionados o no, se considera que el solo hecho de que no sean ingresos porque no incrementan el patrimonio debe ser suficiente para no incluirlos en la base gravable del ICA.

En consecuencia, en este caso, los descuentos de los que se benefició la actora en los periodos en discusión no se originaron por la prestación de un servicio, pues se insiste, los servicios que AESA prestó fueron registrados en facturas y cobrados a sus proveedores. En consecuencia, no es posible llegar a la conclusión de la demandada, en el sentido de que “[...] se confirma el carácter contractual de los denominados “descuentos”, toda vez que esos valores son invertidos por los proveedores con ocasión a la prestación de servicios que ofrece la sociedad ALMACENES ÉXITO S.A. al punto que en cada una de las respuestas a los requerimientos de información de los proveedores, se detalla que estos “descuentos” no están íntegramente condicionados al volumen de ventas, prontitud del pago de la factura, ni a ninguna condición o regla, como afirma reiteradamente la recurrente [...]”¹¹¹.

Como ha quedado dicho, la modificación contenida en los actos administrativos demandados, en relación con el punto que interesa en esta instancia, se fundamentó en hechos no probados, puesto que los valores de los descuentos comerciales condicionados registrados en la contabilidad de AESA y la información suministrada por terceros permite concluir que esos descuentos existieron como consecuencia de la negociación que hace con los proveedores y se registraron en forma independiente a los servicios efectivamente prestados y facturados por la demandante.

Así las cosas, el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada no está llamado a prosperar. En consecuencia, se confirma la sentencia apelada que anuló los actos administrativos y declaró la firmeza de las declaraciones privadas de los bimestres 2 a 6 de ICA, 2012, para lo cual tuvo en cuenta la corrección voluntaria presentada por la actora por el bimestre 2 de 2012 y las correcciones provocadas presentadas por los bimestres 4 a 6 de 2012.

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA¹¹², en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”, requisito que no se cumple en este asunto.

¹¹¹ Ver resolución que confirmó la liquidación oficial de revisión.

¹¹² CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-00785-01 (24794)
Demandante: ALMACENES ÉXITO S.A.
FALLO

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

FALLO

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

SEGUNDO: SIN CONDENA en costas.

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

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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ