



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., dos (02) de mayo de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01449-01 (26062)
Demandante: Falabella de Colombia S.A.
Demandado: DIAN

Temas: IVA. 3.º bimestre de 2012. Regla de correspondencia. Ingresos no gravados. Descuentos condicionados. Comisiones por el uso de tarjetas de crédito.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación¹ interpuestos por las partes contra la sentencia del 13 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 801):

Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000022, del 23 de febrero de 2015, por medio de la cual la DIAN modificó la declaración privada presentada por la actora del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2012; y de la Resolución 001743, de 08 de marzo de 2016, confirmatoria del acto anterior.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se dispone que la liquidación del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2012 y de la sanción por inexactitud, es la consignada en la parte motiva de la presente providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000022, del 23 de febrero de 2015 (ff. 102 a 115), la demandada modificó la liquidación privada del IVA (impuesto sobre las ventas) del 3.º bimestre de 2012 practicada por la demandante mediante corrección a la declaración inicial, provocada por el Requerimiento Especial 312382014000064, del 03 de junio de 2014 (ff. 95 y 183 a 201). En concreto, reclasificó como gravados a la tarifa general ingresos autoliquidados como no gravados. Esa decisión fue confirmada con la Resolución 001743, del 08 de marzo de 2016 (ff. 117 a 130).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 83):

¹ El expediente ingresó al despacho sustanciador el 28 de enero de 2022 (índice 3. Esta y las demás menciones de «Índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000022 del 23 de febrero de 2015 expedida por el jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, y la Resolución 001743 del 8 de marzo de 2016, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

2. Que, como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho se declare que la actora no está obligada a pagar el mayor impuesto sobre las ventas, ni la sanción por inexactitud que fueron impuestos en los actos demandados, y se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2012 presentada el 29 de agosto de 2014 con formulario 3008631097691 y adhesivo 91000248977422.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29, 228 y 363 de la Constitución; 1534 y 1536 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 420, 476.17, 647, 711, 742, 743, 747, 749, 750, 776 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); y 11 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 12 a 76):

Sostuvo que su contraparte violó las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa y la regla de correspondencia, porque en la liquidación oficial aludió a una supuesta confesión sobre las sumas registradas en la cuenta contable de «descuentos condicionados» a la que no se refirió en el acto previo.

Planteó que los actos acusados se profirieron con infracción de las normas en las que debieron fundarse, al clasificar como ingresos gravados a la tarifa general los descuentos condicionados y las comisiones por el uso de tarjetas de crédito, pues esos ingresos no estaban gravados con el IVA. Refirió que, aunque probó la naturaleza de esos rubros, su contraparte los calificó como ingresos por la prestación de un servicio de publicidad basándose únicamente en el registro contable que era equivocado.

En concreto, explicó que los descuentos estaban sujetos a una condición acordada con 12 proveedores (señaladamente, cumplimiento de metas y volumen de compras), por lo que inicialmente declaraba el IVA pagado sobre el total de las compras y, una vez que cumplía la condición, registraba el valor descontado como un ingreso que no estaba gravado con el impuesto. Reiteró que era improcedente que la reclasificación de esos ingresos se sustentara en la denominación «recupero publicidad compras» dada a esos rubros en el registro contable, en la forma que fueron contabilizados por los proveedores y en el lenguaje comercial que usó en las transacciones, pues esas cuestiones eran insuficientes para rebatir las pruebas directas que demostraban su naturaleza.

Refirió que demostró los descuentos con facturas, notas crédito y débito, certificado de revisor fiscal de los vendedores e, incluso, con los cruces de información que practicó la demandada frente a tres de los proveedores. Señaló que todos estos medios de prueba eran idóneos porque el ordenamiento jurídico no previó una tarifa legal probatoria. Por eso mismo, reprochó que, frente a un proveedor, su contraparte negara el valor probatorio de las facturas emitidas como soporte de los descuentos, y aseguró que, en cualquier caso, solo una parte de estos fueron demostrados con ese medio de prueba. También censuró que la demandada reconociera los descuentos por pronto pago en la cuantía que certificó el revisor fiscal de un vendedor, descartando, sin sustento, el monto demostrado con las notas débito; y que, frente a los tres proveedores de los cruces de información, descartara el valor probatorio de los certificados de revisor fiscal aportados después de interponer el recurso de reconsideración, ya que con estos buscó ratificar las pruebas que ya obraban en el plenario. Por último, adujo que si bien, en algunos casos, hubo inconsistencias con los datos contables de los vendedores, estos no podrían generarle efectos adversos. Frente a los nueve proveedores para los que se omitió el cruce de



información, reafirmó que demostró los descuentos con las notas débito o crédito y que contabilizó una parte de estos como «*descuentos comerciales condicionados*».

En definitiva, sobre los descuentos condicionados, defendió que la demandada no logró demostrar que correspondieran a ingresos por servicios de publicidad, pues los medios de prueba a los que hacía referencia no acreditaban ese hecho. Tampoco podía tenerse como confesado con la respuesta al requerimiento ordinario de información, pues su finalidad era cumplir el deber legal de responder oportunamente las peticiones de la Administración; ni con la relación de facturas emitidas por concepto de publicidad, porque se entregó como prueba para el procedimiento de revisión de otro tributo y por periodos gravables distintos. Por todo, sostuvo que su contraparte incurrió en falsa motivación.

En torno a las comisiones, explicó que eran ingresos que percibió de una entidad financiera afiliada por el uso de las tarjetas de crédito emitidas por esta como medio de pago de los clientes, de manera que eran ingresos excluidos del IVA por mandato del numeral 17 del artículo 476 del ET (entonces vigente). Argumentó que probó el origen y valor de las comisiones con el contrato suscrito con el banco, el certificado del revisor fiscal y las facturas emitidas. También pudo verificarse por la demandada con la información que le remitió la entidad contratante, la cual demostraba el monto de las comisiones debatidas y aquel que pagó por publicidad. Reiteró que la denominación contable de este rubro era insuficiente para negarle el tratamiento tributario que le corresponde como operación excluida del impuesto.

Por último, se opuso a la multa impuesta a título de sanción por inexactitud argumentando que no incurrió en la conducta sancionable y, en todo caso, tendría que eximirse de responsabilidad, ya que estaba incurso en un error de comprensión del derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 719 a 726). Defendió que los actos acusados se ajustaban a las normas aplicables, pues las pruebas que aportó la actora no demostraron que los ingresos que registró en la cuenta contable «*ingresos por publicidad*» eran, en realidad, réditos por operaciones desgravadas del IVA, como serían los descuentos condicionados y las comisiones por el uso de tarjetas de crédito. Argumentó que, si la actora comprobó que había inconsistencias en la contabilidad que estaban debidamente soportadas, le correspondía ajustarla a la realidad de las operaciones, pues al prescindir de esas correcciones la habilitó para tener como confesados los hechos económicos contabilizados. Por otra parte, aseguró que los cruces de información con los terceros que participaron en las operaciones revisadas eran consistentes con el registro contable de los ingresos discutidos, pues demostraban que eran pagos efectuados a la demandante para que realizara campañas publicitarias y pautas para incrementar la venta de los bienes adquiridos a esos terceros.

Frente a los descuentos condicionados, sostuvo que las notas crédito y débito, y los certificados de revisor fiscal allegados carecían de idoneidad probatoria para acreditar su naturaleza, puesto que no daban cuenta de que los proveedores de la actora le hubieran otorgado esos beneficios, al referirse a conceptos que eran inconsistentes con un descuento financiero. Tampoco acreditaban que estuvieran asociados a una operación de compra anterior, por la que se hubiera generado el IVA correspondiente. Por ende, defendió que, al margen del lenguaje comercial utilizado entre la actora y sus vendedores, en la actuación administrativa se logró desvirtuar la connotación de descuentos de los rubros que fueron reclasificados como ingresos gravados con IVA.



En cuanto a las comisiones percibidas del banco afiliado a la actora, aseguró que eran ingresos por publicidad, tal y como se registró en la contabilidad. Agregó que su contraparte omitió aportar pruebas para acreditar el supuesto de desgravación del IVA que alegó, lo que conllevó su clasificación como operación gravada. Así porque el artículo 763 del ET dispone que todas las ventas o servicios que no se identifiquen expresamente como no gravados, se presumirán como gravados con el impuesto.

Por lo expuesto, defendió la multa impuesta, ya que se configuró la conducta infractora, sin que concurriera la causal de exoneración punitiva alegada.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin pronunciarse sobre las costas (f. 801). En primer lugar, descartó la violación a la regla de correspondencia, pues la referencia a una posible confesión de las operaciones con relevancia tributaria constituyó un mejor argumento para sustentar las modificaciones a la liquidación privada. Precisó que los descuentos condicionados se originan en operaciones gravadas con el IVA, pero que una vez cumplida la condición que da derecho al descuento, el menor valor de la operación se reconoce como un ingreso que no se encuentra gravado.

Aunque estuvo de acuerdo en que la actora debió registrar todos los descuentos condicionados en la cuenta contable prevista para ese efecto, consideró que el error en la contabilización podía demostrarse con los soportes externos, en la medida en que eran prevalentes por disposición del artículo 776 del ET. Por ende, analizó las pruebas allegadas, admitiendo su idoneidad probatoria, porque el Estatuto Tributario no tenía una tarifa legal para los descuentos ni las inconsistencias en los registros contables de los vendedores podían conllevar consecuencias adversas para la contribuyente.

En particular frente a los tres vendedores con los que hubo cruces de información, aceptó los descuentos otorgados por uno en la cuantía que señaló la demandante, la cual juzgó probada con las notas crédito y el certificado del revisor fiscal. Para otro también admitió los descuentos soportados en las notas crédito, salvo el monto que se identificó en el documento soporte como «*mercadería protegida*», pues no coincidía con la naturaleza del rubro debatido. En cambio, descartó la validez de las notas débito emitidas por la actora, con las que pretendió probar los descuentos que supuestamente recibió del tercer vendedor, porque eran un comprobante interno que contenía una suma superior a la que certificó el revisor fiscal de ese proveedor, de manera que avaló el tratamiento del descuento en el monto certificado. En general, señaló que los descuentos que procedían estaban asociados a compras anteriores, pues esa era la finalidad de una nota crédito.

En cuanto a los nueve proveedores restantes, avaló los descuentos otorgados por cuatro de ellos, en las cuantías que estaban respaldadas por notas crédito atribuibles a facturas de compras anteriores. Aclaró que para el caso de uno mas de los vendedores la suma que procedía era inferior a la que declaró la actora. Frente a los cuatro restantes descartó la procedencia de los ingresos declarados como no gravados, porque, si bien había notas crédito emitidas por dos de estos, esos documentos daban cuenta de conceptos de otra naturaleza; y para los otros dos, la actora aportó los soportes internos denominados notas débito, que eran insuficientes para restarle valor probatorio a la contabilidad, porque carecían de la connotación de soportes externos regulados por el artículo 776 del ET.

Por lo anterior, concluyó que la Administración incurrió en una indebida valoración de los medios de prueba que obraban en el expediente, los cuales descartaban la posibilidad de tener como confesados los hechos reportados al contestar el requerimiento ordinario.



En cuanto a las comisiones, aclaró que la exclusión prevista en el numeral 17 del artículo 476 del ET abarcaba únicamente los pagos que por ese concepto efectuaban los tarjetahabientes a favor de las entidades financieras emisoras de las tarjetas. Por ende, las comisiones pagadas por el banco a la demandante por la promoción de esos medios de pago no estaban en el supuesto de desgravación analizado y, en consecuencia, estaban gravadas con el IVA.

Finalmente, avaló la multa impuesta a título de sanción por inexactitud, pero ajustada conforme a los cargos de nulidad que prosperaron y al principio de favorabilidad en materia punitiva.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la decisión del tribunal (f. 802):

La demandante insistió en la infracción a las garantías constitucionales y a la regla de correspondencia por la alusión a una supuesta confesión en la liquidación oficial, asociada a las operaciones registradas en la cuenta contable «descuentos condicionados», que no fue expuesta en el acto previo.

Censuró que el rechazo de una parte de los descuentos se sustentara en la denominación del rubro en las notas créditos, por cuanto esos documentos soporte valorados en conjunto con los certificados de revisor fiscal, que cumplieron los requisitos previstos en el artículo 777 del ET, no dejaban duda de su naturaleza de descuento. También reprochó que se negara valor probatorio a los soportes internos, pues el *a quo* admitió que no había tarifa legal para probar los descuentos, ni era requisito que la prueba fuera de un tercero. Agregó que las notas débito eran un soporte interno válido de su contabilidad y que, en todo caso, eran consistentes con el certificado de revisor fiscal aportado con la demanda.

En torno a las comisiones por el uso de tarjetas de crédito, adujo que el tribunal desconoció el principio de congruencia externa de la sentencia, porque, una vez que definió que eran ingresos por el uso de tarjetas de crédito, debió anular los actos demandados que los calificó como ingresos por servicios de publicidad. Insistió en que las comisiones estaban excluidas del IVA por mandato del numeral 17 del artículo 476 del ET. Explicó que los ingresos se originaron por el uso de las tarjetas emitidas por el banco afiliado como medios de pago en sus establecimientos de comercio. Afirmó que según los precedentes de esta Sección², la referida desgravación abarcaba cualquier comisión por el uso de tarjetas, sin atender a quien estaba obligado al pago.

Finalmente, reiteró que era improcedente la sanción por inexactitud, porque no incurrió en el hecho infractor y, en todo caso, estaba probada la causal de exculpación, pues actuó incurso en un error de comprensión del derecho aplicable.

A su vez, la demandada alegó que era improcedente que los descuentos de la litis se detrajera de la base gravable del IVA, porque eran de una tipología diferente a aquellos regulados en el artículo 454 del ET. Explicó que, según la norma citada, solo aminoraban la base gravable del IVA los llamados descuentos efectivos o a pie de factura. Pero, en cambio, los descuentos condicionados, como los de la litis, que se soportaban en notas crédito o débito no tenían efectos en la determinación del impuesto.

² Al respecto citó las sentencias del 10 de noviembre de 2007 y 06 de marzo de 2008 (exps. 15786 y 15021, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié).



Alegatos de conclusión

Las partes insistieron en los argumentos expuestos en las anteriores etapas del proceso. Por su parte, la demandada agregó que las notas crédito y débito, y los certificados de revisor fiscal carecían de idoneidad para acreditar las transacciones revisadas, porque las primeras no relacionaron las facturas que las originaron, y los segundos no estaban debidamente soportados. Por ende, adujo que la contribuyente incumplió la carga de probar que los ingresos discutidos no estaban gravados con el IVA. En cambio, defendió que la contabilidad y los convenios con terceros demostraban que prestó servicios de publicidad. Con todo, alegó que los descuentos condicionados suponen la existencia de un contrato que disponga su reconocimiento por el cumplimiento de la condición pactada, la cual deberá ser medible. Además, que el tribunal omitió detallar los movimientos contables que les otorgarían el tratamiento tributario como descuentos condicionados.

El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, porque al margen de las cuentas contables en las que la actora registró los rubros discutidos, los soportes externos prevalecen sobre los registros contables (artículo 776 del ET), y, en el caso, la demandada los valoró en forma indebida. Por otra parte, señaló que las comisiones percibidas por la actora estaban gravadas con el IVA, debido a que no se pagaron por el uso mismo de las tarjetas de crédito.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación formulados por las partes, contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda sin pronunciarse sobre la condena en costas.

1.1- En primer lugar, se decidirá si se transgredió la regla de correspondencia entre los actos administrativos y por ende se violaron las garantías constitucionales al debido proceso y a la defensa. En seguida, se deberá establecer si procedían los ingresos no gravados que declaró la actora, por tratarse de descuentos condicionados y no de la remuneración de un servicio de publicidad; si el tribunal profirió un fallo incongruente al modificar el sustento para gravar las comisiones que un banco pagó a la actora por el uso de sus tarjetas de crédito como medio de pago de los clientes; y si esos ingresos estaban excluidos del IVA por mandato del numeral 17 del artículo 476 del ET. De ser el caso, se decidirá sobre la sanción por inexactitud.

1.2- Con todo, la Sala se abstendrá de resolver la impugnación de la DIAN, pues derivaría en cambiar el sustento de los actos administrativos demandados, lo cual le está proscrito a la judicatura por configurar una vulneración a los derechos de defensa y contradicción del contribuyente y al principio de congruencia externa de la sentencia (artículo 281 del CGP, Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012)³. Esto es así porque en el recurso de apelación la demandada cuestiona el tratamiento en el IVA de los descuentos condicionados, para lo cual indica que no aminoran la base del impuesto, ya que ese tratamiento tributario está previsto en el artículo 454 del ET solo para los descuentos efectivos o a pie de factura. Pero sucede que, en los actos administrativos acusados y al

³ Sentencias del 21 de octubre de 2021, exps. 25160 y 23843, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y Myriam Stella Gutiérrez Argüello, respectivamente.



contestar la demanda, la autoridad tributaria había negado la connotación de descuentos condicionados a los ingresos que declaró la actora como no gravados, al considerar que, en realidad, eran la remuneración de los servicios de publicidad que prestó a favor de sus proveedores y que, como tal, estaban gravados con el IVA. Entonces, el planteamiento novedoso del recurso de apelación no pueden ser objeto de pronunciamiento por esta judicatura, en la medida en que no guarda unidad temática con lo expuesto en los actos demandados y lo discutido en sede de primera instancia⁴. Si bien en los alegatos de conclusión de esta instancia la demandada retomó los razonamientos que inicialmente sustentaron la glosa, resulta del caso aclarar que la etapa de alegaciones no era la adecuada para formular cargos de apelación en contra de lo resuelto en la sentencia de primer grado (artículo 328 del CGP)⁵, de manera que también le está vedado a la Sala emitir un pronunciamiento al respecto.

Análisis del caso concreto

2- Sobre la primera cuestión discutida, la demandante alega que su contraparte desconoció el debido proceso y su derecho de defensa por la falta de correspondencia entre los actos de la actuación administrativa, pues en la liquidación oficial se refirió a una supuesta confesión sobre los montos registrados en la cuenta contable «*descuentos condicionados*» a la que no aludió en el acto previo. Por tanto, le corresponde a la Sala establecer si se infringió la regla de correspondencia y, por ende, el debido proceso y el derecho de defensa de la actora.

2.1- El artículo 711 del ET establece que las modificaciones a las declaraciones tributarias deben relacionarse con los datos denunciados por el declarante y corresponder a los hechos planteados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiera. Esto, a fin de garantizar el ejercicio del derecho de defensa del obligado tributario, para que efectúe las alegaciones, brinde las explicaciones y aporte las pruebas que estime pertinentes para controvertir la propuesta o la decisión de la autoridad de impuestos. Al pronunciarse sobre el alcance de esa exigencia, esta Sección ha estimado que la falta de correspondencia ocurre cuando la liquidación oficial se basa en «*hechos*» distintos a los presentados en el acto preparatorio, que se concretan en «*glosas*» diferentes a las conocidas por el administrado⁶. También se ha aclarado que nada impide que la autoridad de impuestos plantee en la liquidación oficial argumentos adicionales a los inicialmente formulados, siempre que se refieran a los mismos reproches indicados en el acto preparatorio, más si con ellos se atienden los argumentos expuestos por el contribuyente o se valoran los medios de prueba aportados.

2.2- En el caso analizado, mediante requerimiento especial la demandada propuso, entre otras glosas, reclasificar como ingresos gravados a la tarifa general la suma de \$2.630.271.000 que declaró la actora como no gravada, pues consideró que eran «*ingresos por concepto de publicidad*» registrados en la cuenta contable nro. 42540004: «*recupero publicidad compras*» y, como tal, se entendían percibidos por la prestación de un servicio que «*se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas*» (ff. 353 a 370 caa).

Con la respuesta al acto previo, la contribuyente se allanó a la reclasificación de \$168.004.000, para lo cual corrigió la autoliquidación inicial del impuesto (ff. 398 y 399 caa). Pero discutió que los \$2.462.267.000 restantes estuvieran gravados con el IVA,

⁴ Fallos del 02 de octubre de 2019, 16 de junio y 25 de agosto de 2022, exp. 21663, 23712 y 24784, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez

⁵ Sentencias del 29 de abril de 2020 y 07 de mayo de 2020, exps. 24222 y 23572, CP: Julio Roberto Piza.

⁶ Sentencias del 09 de diciembre de 2004, exp. 14307, CP: María Inés Ortiz Barbosa; del 05 de octubre de 2016 y del 13 de diciembre de 2017, exps. 19366 y 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez; del 14 de junio de 2018, exp. 20821, CP: Milton Chaves García; y del 02 de diciembre de 2021, exp. 23424, CP: Julio Roberto Piza.



porque, en su criterio, «no es acertada la posición de la DIAN, según la cual todos los ingresos de la cuenta 420540004 corresponden a ingresos de publicidad gravados con IVA». Para ello, relacionó cada una de las operaciones para indicar que eran «descuentos condicionados, que por su naturaleza no están gravados con IVA» y como prueba de lo anterior aportó la «correspondiente nota crédito o débito de las cuales se puede inferir que no son ingresos por publicidad» (ff. 373 a 397 caa).

Si bien en el acto definitivo, la demandada admitió la corrección a la declaración inicial, mantuvo la reclasificación como gravados a la tarifa general de los \$2.462.267.000 debatidos, insistiendo en que los percibió la actora por la prestación del servicio de publicidad. Al efecto, planteó que para el periodo revisado la demandante registró en la cuenta contable nro. «421040001: descuentos comerciales condicionados, un valor de \$388.749.400», de manera que consideró ese hecho confesado «a la luz del artículo 747 del Estatuto Tributario», pues en esa cuenta de la contabilidad «no se encuentra la suma de \$2.462.267.000 glosada por concepto de servicios de publicidad», la cual si se registró en la cuenta contable nro. 42540004 «recupero publicidad compras» (ff. 516 a 529 caa).

2.3- Para la demandante esa referencia a una confesión en la liquidación oficial de revisión viola la regla de correspondencia y, por ende, el debido proceso y su derecho de defensa, pues, en su criterio, corresponde a un hecho novedoso que no fue expuesto en el acto preparatorio. La Sala no comparte ese planteamiento de la actora, porque, como se vio, desde el inicio de la actuación administrativa, la autoridad tributaria propuso gravar con el IVA los ingresos contabilizados en la cuenta nro. 42540004: «recupero publicidad compras», por considerar que se percibieron por la prestación del servicio de publicidad que está gravado con el impuesto. Además, la alusión a una confesión originada en los registros contables se hizo por la demandada a propósito de lo expuesto por la actora en la respuesta al requerimiento especial. Como la demandante adujo que las sumas discutidas, en realidad, eran descuentos condicionados que recibió de los proveedores, la Administración rebatió ese argumento en la liquidación oficial señalando que la contabilidad de la actora daba cuenta de descuentos condicionados en una suma inferior y que ese hecho se entendía confesado conforme a lo previsto en el artículo 747 del ET. Así, en vista de que la Administración mantuvo la discusión respecto de la misma glosa, concluye la Sala que no introdujo hechos nuevos en el acto de liquidación, de manera que no se configuró la violación de las garantías constitucionales aludida por la actora. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

3- Por otra parte, el tribunal juzgó que eran procedente los ingresos no gravados en la suma de \$1.008.183.516, debido a que los soportes externos aportados por la actora (como notas crédito, facturas y certificados de revisor fiscal de los vendedores) demostraban su naturaleza de descuentos condicionados, pruebas que, en su criterio, prevalecían sobre el registro contable, por mandato del artículo 776 del ET. En cambio, descartó los rubros que no se identificaron como descuentos en los soportes o que se demostraban con documentos internos (como notas débito o el certificado del revisor fiscal de la demandante), por cuanto eran insuficientes para restarle valor probatorio a la contabilidad, según la cual esos eran ingresos por servicios de publicidad.

A lo anterior se opone la demandante indicando que la denominación dada a los descuentos en los soportes es insuficiente para excluirles esa connotación, porque analizados en conjunto con los certificados de revisor fiscal demostraban la naturaleza de descuento condicionados de esos rubros. Además, reprocha que el tribunal negara la idoneidad probatoria de los soportes internos pese a haber admitido que no había tarifa legal para probar los descuentos y, por tanto, no era requisito que la prueba proviniera de un tercero. Agrega que las notas débito eran un soporte válido de los descuentos y



que eran consistentes con el certificado de revisor fiscal aportado con la demanda.

En esos términos y como quiera que, de conformidad con lo expuesto en el fundamento jurídico nro. 1.2, a la Sala le está vedado referirse a los planteamientos expuestos por la demandada en el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión de esta instancia, la litis se concreta en definir si la pruebas del plenario demostraban que los \$664.588.873, que el tribunal mantuvo como ingresos gravados con el IVA a la tarifa general, eran descuentos condicionados otorgados por siete proveedores de la actora (frente a los que subsiste el debate en esta instancia⁷) y, como tal, estaban exonerados del impuesto, o si, en cambio, se omitió acreditar esa naturaleza y, por tanto, eran réditos gravados por la prestación de servicios de publicidad.

3.1- Al respecto, la Sala advierte que en la sentencia del 29 de febrero de 2024 (exp. 26763, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello) se pronunció sobre el mismo debate jurídico entre quienes son partes en el presente proceso. Así que para decidir la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio desarrollado en ese precedente en el que juzgaron transacciones que guardan identidad jurídica y fáctica con el presente caso, pero respecto del 6.º bimestre de 2011.

3.2- El artículo 420 del ET prevé como hecho gravado con el IVA «*la prestación de servicios en el territorio nacional*». De la definición del servicio de publicidad a efectos del impuesto se ocupa el artículo 25 del Decreto 433 de 1999 (codificado en el artículo 1.3.1.2.2 del DUR, Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en materia tributaria), según el cual corresponde a «*todas las actividades tendientes a crear, diseñar, elaborar, interpretar, publicar o divulgar anuncios, avisos, cuñas o comerciales, con fines de divulgación al público en general, a través de los diferentes medios de comunicación, tales como, radio, prensa, revistas, televisión, cine, vallas, pancartas, impresos, insertos, así como la venta o alquiler de espacios para mensajes publicitarios en cualquier medio*».

En torno a los descuentos, esta Sección ha precisado que pueden ser de dos clases: efectivos no condicionados o «*a pie de factura*», que se conceden en el momento de la transacción e implican una reducción en el ingreso del vendedor y un menor valor de la compra para el adquirente; y condicionados, que están sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto, es decir, a una condición suspensiva, por lo cual el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, es decir, sin descuento; y el comprador debe hacer lo propio respecto de la erogación (entre otras, sentencia del 13 de noviembre de 2014, exp. 18810, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Posteriormente, si se cumpliera la condición, el descuento se haría efectivo y, de conformidad con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993 (entonces vigente), el vendedor deberá registrarlo como un gasto no operacional financiero (en la cuenta contable 530535), mientras que el comprador está llamado a contabilizar un ingreso (en la cuenta contable 421040). En el IVA, dispone el artículo 454 del ET que los descuentos que no forman parte de la base gravable son aquellos «*que consten en la factura o documento equivalente, siempre y cuando no estén sujetos a ninguna condición y resulten normales según la costumbre comercial*». Ello supone que solo los descuentos efectivos no condicionados tendrían efectos tributarios en el IVA, pues por tratarse de un menor valor del bien o servicio gravado al tiempo que se celebra la operación, afectan la base gravable del impuesto. En cambio, los descuentos condicionados no tendrían esa consecuencia, ya que se materializan en un momento posterior, esto es, cuando se cumple la condición, y si bien en esa oportunidad el comprador o adquirente reconoce un ingreso por la cuantía del

⁷ La Sala reitera que, si bien en primera instancia la litis se trabó respecto a las operaciones con 12 proveedores, conforme a la decisión del tribunal que no fue apelada en debida forma por la autoridad tributaria, quedó superado el debate frente a los cinco vendedores para los que se juzgó que estaban probados los descuentos en la cuantía declarada.



descuento, este no está gravado con el IVA, porque no realiza el hecho generador del tributo.

Ahora, en cuanto a las situaciones que comúnmente conllevan el reconocimiento de descuentos condicionados, en la sentencia del 29 de febrero de 2024 (exp. 26763, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la Sala reconoció que corresponden al volumen de las compras o a su pronto pago y que, de ninguna manera, implican la prestación de servicios a cargo del adquirente para la obtención del descuento.

3.3- Precisado lo anterior, con miras a desatar la litis trabada entre las partes, en el plenario se encuentran acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 18 de julio de 2012, la demandante presentó la autoliquidación del IVA para el periodo revisado, en la que registró: (a) ingresos por operaciones excluidas por \$17.163.875.000; (b) ingresos por operaciones no gravadas por \$6.377.548.000, (c) ingresos gravados por \$156.350.656.000, y (d) impuesto generado por operaciones gravadas por \$25.035.206.000, de los cuales corresponde a la tarifa general del IVA el monto de \$24.982.503.000 (f. 51 caa).

(ii) Con el Requerimiento Ordinario 312382013000340, del 26 de agosto de 2013, la Administración solicitó a la actora una relación de los ingresos operacionales y no operacionales que contabilizó por operaciones con los terceros a quienes les realizó compras gravadas y no gravadas con el IVA (ff. 52 a 54 caa).

(iii) Con la respuesta, la demandante informó, entre otros, que obtuvo ingresos de sus proveedores por \$8.587.284.170, de los cuales \$1.542.932.887 no estaban gravados con el IVA por tratarse de conceptos que identificó como «*diferencia en cambio, reintegro de costos y gastos, reintegro remuneraciones, recupero publicidad compras (al costo), recuperación de provisiones, seguro de cambio moneda extranjera, intereses, aprovechamientos, comisión CMR*» y «*descuentos comerciales condicionados*» de \$382.143.803 (f. 58 caa).

(iv) Mediante los requerimientos ordinarios 312382013000445 y 312382013000444, del 26 de noviembre de 2013 (ff. 77 a 79 y 209 a 211 caa), la autoridad tributaria pidió a dos proveedores de los debatidos en esta instancia que relacionaran sobre el periodo discutido: (a) las ventas realizadas a la demandante; (b) las devoluciones, rebajas y descuentos efectivos o no condicionados; (c) los descuentos condicionados y por pronto pago; y (d) los gastos asociados con la actora por todos los conceptos como transporte, publicidad, logística y arrendamientos.

(v) El 12 de diciembre de 2013, uno de los proveedores referidos contestó el requerimiento de la Administración, y para lo que interesa a la litis, el revisor fiscal certificó: (a) «*descuentos sobre ventas*» por valor de \$859.020.170; (b) «*garantías cambios mercancías*» por \$44.761.762; y (c) gastos de \$68.500.000 por servicios de publicidad y apoyo. No se refirió a los descuentos condicionados (ff. 83 a 89 caa).

(vi) El 13 de diciembre de 2013, el otro vendedor contestó el requerimiento de la DIAN, y respecto al tema que se debate, el revisor fiscal certificó: (a) «*devoluciones, rebajas y descuentos efectivos*» por \$79.304.438; (b) «*gastos por transporte*» en cuantía de \$35.460.183; (c) «*descuentos condicionados*» contabilizados como gasto en la cuenta nro. 5259507 por \$191.227.790 y (d) «*descuentos por pronto pago*» de \$36.034.774. En cuanto a los descuentos condicionados indicó que estaban soportados en las notas crédito nros. CN041805, del 31 de mayo de 2012, y CN043100 a CN043103 del 30 de



junio de 2012, que identifican la transacción soportada como «*sell out support rebate*», cada una de las notas crédito se acompaña de la relación de facturas a las que se refiere. También las notas crédito nros. CN043104 y CN043105, del 30 de junio de 2012, que identifican la operación soportada como «*co-promotion rebate*» y se acompañan de un «*formato único para pago cliente/proveedor*» que identifica el monto a pagar a la actora y el concepto «*descuento para el desarrollo del negocio*» (ff. 114 a 212 caa). Al respecto, conviene dejar planteado que, frente a este proveedor, el tribunal avaló que la suma de \$191.227.790 declarada como ingreso no gravado al encontrar acreditada su connotación de descuento, pero confirmó la reclasificación del monto restante (f. 801).

(vii) Mediante correo electrónico del 26 de diciembre de 2013, la demandada requirió a la actora para que allegara las ofertas comerciales de algunos proveedores de la litis para verificar los conceptos declarados como ingresos no gravados (ff. 241 a 245 caa). En cuanto a los proveedores discutidos, la demandante allegó ofertas mercantiles de dos, pero para uno no corresponde al periodo gravable revisado (ff. 246 a 259 caa).

(viii) Mediante el Requerimiento Ordinario 312382014000112, del 10 de abril de 2014, la demandada pidió a la actora: (a) movimiento por terceros de la cuenta contable nro. 420540004 «*recupero publicidad compras*»; (b) relación de ingresos fiscales que identifique la cuenta contable y su connotación de excluido, no gravado y gravado con el IVA; y (c) balance de prueba de los meses del periodo revisado (ff. 265 a 267 caa).

(ix) Con la respuesta, en lo que interesa a la litis, el revisor fiscal de la demandante certificó: (a) Ingresos del periodo, discriminados así: *i.* excluidos: \$17.163.874.713, *ii.* no gravados \$6.370.947.677, y *iii.* gravados \$156.357.226.546. (b) Entre los ingresos referidos se reportaron «*descuentos comerciales condicionados*» registrados en la cuenta contable nro. 421040001 por \$388.749.400 e ingresos por «*recupero publicidad compras*» registrados en la cuenta contable nro. 420540004 por \$5.961.602.855 de los cuales la demandante informa que clasificó como no gravados \$3.029.312.083 y como gravados a la tarifa general \$2.932.290.772. Además, señala que, de esos ingresos, corresponden a operaciones con entidades nacionales \$5.471.557.271 y que frente a estos reportó un IVA generado por \$454.605.852 (ff. 270 a 343 caa). Asimismo, obra en el plenario descripción de la cuenta contable referida efectuada por la demandante en la que se indica que los montos ahí registrados corresponden al «*valor que el proveedor reconoce como aporte a los gastos de publicidad en revistas y campañas de la entidad*» (ff. 46 y 47 caa).

(x) A partir de la información anterior, mediante requerimiento especial, la demandada propuso modificar la autoliquidación del IVA que presentó la demandante para el periodo discutido. En concreto, propuso reclasificar como «*ingresos brutos por operaciones gravadas*» la suma de \$2.636.871.000 declarada como «*ingresos brutos por operaciones no gravadas*», porque: (a) \$6.600.000 se clasificaron como no gravados por un error aritmético, pues sí se generó el IVA correspondiente a la operación; y (b) \$2.630.271.000 eran ingresos por la prestación de un servicio de publicidad a entidades nacionales, el cual estaba gravado con el IVA. Sobre el último punto, la autoridad tributaria aclaró que, en el periodo revisado, la demandante percibió réditos por publicidad a sociedades nacionales por \$5.471.557.271 (registrados en la cuenta contable nro. 420540004 «*recupero publicidad compras*»), pero solo gravó con el IVA la suma de \$2.630.270.706, de manera que procedía reclasificar la diferencia que se autoliquidó como ingresos por operaciones no gravadas y liquidar el IVA generado por esas operaciones (ff. 352 a 370 caa).

(xi) Al responder el requerimiento especial, la actora aceptó parcialmente las glosas



propuestas, razón por la cual corrigió la liquidación privada del impuesto para reclasificar la suma de \$6.600.000 sobre la que ya había generado el IVA en la declaración inicial y la suma de \$168.004.000 correspondiente al rubro «*recupero publicidad compras*» respecto al cual liquidó el impuesto a la tarifa general del 16%.

Con las correcciones señaladas, en la declaración del IVA revisada registró los siguientes valores: (a) ingresos por operaciones excluidas: \$17.163.875.000; (b) ingresos por operaciones no gravadas: \$6.202.944.000, (c) ingresos por operaciones gravadas: \$156.525.260.000, y (d) impuesto generado por operaciones gravadas por \$25.062.087.000, de los cuales corresponde a la tarifa general del IVA el monto de \$25.009.384.000 (f. 398 caa).

Frente a los demás réditos rechazó la reclasificación argumentando que no eran ingresos por publicidad. Para ello, relacionó cada una de las operaciones de las que se extrae que la suma de \$1.672.772.375 eran «*descuentos condicionados, que por su naturaleza no están gravados con IVA*» y \$789.494.071 «*eran comisiones por utilización de tarjetas de crédito*» también desgravadas del impuesto (ff. 373 a 397 caa).

(xii) En la liquidación oficial demandada, la Administración admitió la corrección a la declaración provocada por el acto previo y mantuvo la glosa propuesta en la cuantía restante (ff. 516 a 529 caa); decisión que confirmó con la Resolución 001743, del 08 de marzo de 2016 (ff. 712 a 725 vto. caa).

(xiii) En la sentencia apelada, el tribunal avaló el tratamiento tributario de descuentos para la suma de \$1.008.183.516, porque encontró demostrada su naturaleza con los soportes externos aportados por la actora (como notas crédito, facturas y certificados de revisor fiscal de los vendedores). Pero mantuvo como ingresos gravados los \$664.588.873 restantes en la medida en que no fueron debidamente acreditados (f. 801).

(xiv) Ese último monto es el que se discute en esta instancia y, como se vio, está referido a las transacciones con siete proveedores, en torno a las cuales la autoridad tributaria, en los actos, señaló (ff. 522 a 525 caa y 801):

(a) Para el primero: negó idoneidad probatoria a la nota crédito del proveedor que aportó la demandante porque no identificaba la transacción como descuento ni acreditaba que la operación causó IVA al momento de la compra. Esa decisión se avaló por el tribunal que confirmó la reclasificación a ingresos gravados a la tarifa general por \$1.838.993.

(b) Para el segundo: negó idoneidad probatoria a las notas crédito del vendedor que aportó la demandante, puesto que, si bien aludían a descuentos condicionados, en las observaciones se indicó que se reconocían por «*protección de precios por x tiempo por venta de unidades*» y ese concepto no era comercialmente un descuento ni había prueba de que estuviera asociado a compras anteriores que causaron el IVA. El tribunal no compartió esa decisión y reconoció que los rubros soportados en esos documentos eran descuentos, pero descartó ese tratamiento para la suma de \$49.531, al no estar demostrada con los documentos allegados.

(c) Para el tercero: negó idoneidad probatoria a la nota débito emitida por la demandante por concepto de «*protección de precios*», en la medida en que no era comercialmente reconocido como descuento ni se probó que estuviera asociado a una compra que generó el IVA. Esa decisión se avaló por el tribunal que confirmó la reclasificación a ingresos gravados a la tarifa general por \$3.902.069.



(d) Para el cuarto: negó idoneidad probatoria a las notas crédito emitidas por el vendedor que fueron allegadas por la demandante, porque acreditaban un concepto de «*protección de precios*», que no era comercialmente reconocido como descuento ni se probó que estuviera asociado a una compra que generó el IVA. Esa decisión se avaló por el tribunal que confirmó la reclasificación a ingresos gravados a la tarifa general por \$52.911.270.

(e) Para el quinto: negó la idoneidad probatoria de las notas crédito que el proveedor allegó previo requerimiento ordinario de información, y de las notas débito emitidas por la actora. Para ello, expuso que los documentos del proveedor se referían a «*descuentos desarrollo del negocio y rebate*», pero eran contradictorios con los descuentos por pronto pago que certificó el revisor fiscal. Además, las notas débito se referían a «*protección de precios*» que tampoco daba cuenta de la naturaleza del rubro. Explicó que el acuerdo comercial entre las partes daba cuenta de que esos rubros eran pagos por los servicios de publicidad. Al respecto, el tribunal avaló que la suma de \$191.227.790 declarada como ingreso no gravado al encontrar acreditada su connotación de descuento con las notas crédito emitidas por el proveedor, pero confirmó la reclasificación del monto restante de \$533.623.253.

(f) Para el sexto: negó idoneidad probatoria a las notas débito emitidas por la demandante por concepto de «*protección de precios*», en la medida en que no era comercialmente reconocido como descuento ni se probó que estuviera asociado a una compra que generó el IVA. Esa decisión se avaló por el tribunal que confirmó la reclasificación a ingresos gravados a la tarifa general por \$15.898.082.

(g) Para el séptimo: negó idoneidad probatoria a las notas crédito y al certificado del revisor fiscal del proveedor, porque eran contradictorias con la respuesta que dio el tercero con ocasión al requerimiento ordinario de información. Además, que los registros contables del vendedor no acreditaban un gasto por descuentos condicionados. Al respecto, el tribunal admitió el tratamiento de descuento para la suma de \$492.764.774 soportada en las notas créditos, pero mantuvo la reclasificación como ingresos gravados para la suma de \$56.365.675 toda vez que el documento soporte la identificó como «*mercadería protegida*», que era una connotación distinta a la de descuento.

(xv) En cuanto a las operaciones que se discuten en esta instancia, la demandante aporta los siguientes medios de prueba:

(a) Certificado de revisor fiscal en el que se relacionan «*las notas crédito, débito y facturas ... que respaldan descuentos condicionados por la suma de \$1.672.772.375 ... y que se incluyen en la cuenta 4205 del libro diario ... y subcuenta 420540004 "Recupero publicidad compras"*» (ff. 509 a 516).

(b) Para el primer vendedor: nota crédito nro. NCR-0022414 en la que relaciona algunos productos con un importe por la suma rechazada, pero que no se identifica como descuento. Esa nota crédito relaciona la factura de venta nro. CL-000395, que no obra en el expediente (ff. 400 y 401 caa).

(c) Para el segundo vendedor: no aportó pruebas adicionales a las valoradas por el tribunal.

(d) Para el tercer vendedor: nota débito nro. NDB-13 «*por concepto de protección*



de precios» en la cuantía rechazada (f. 425 caa). No relaciona factura para que pueda asociarse a una compra específica ni aporta acuerdo comercial que permita establecer a que se refiere el concepto.

(e) Para el cuarto proveedor: notas crédito nro. 013094, 013121 a 013124, 013272 a 013280, en cuantía total de \$49.030.550, identifican algunos productos y las facturas a las que se asocian, pero no se refieren a descuentos sobre esas facturas. Ni se aportan acuerdos comerciales para establecer las condiciones que se pactaron para conceder descuentos (ff. 426 a 439 caa).

(f) Para el quinto proveedor: notas débito nros. NDB-3 a NDB-10, NDB-14, NDB-15, NDB-19 y NDB-20 por un valor total de \$724.851.047, las cuales identifican como conceptos «*protección de precios*», «*rebate*» y «*descuento desarrollo del negocio*» (ff. 440 a 456), pero no se asocian a compras facturadas con anterioridad ni son consistentes con las notas crédito emitidas por el proveedor. Al respecto, se evidencia que solo una de las notas débito (NDB-20) da cuenta de la misma cuantía reportada en una de las notas crédito (CN043105), pero tienen conceptos distintos, la primera se refiere a «*protección de precios*» y la segunda a «*co-promotion rebate*» (ff. 444 y 198 caa). Además, obra en el expediente oferta mercantil nro. LGECB-0077 para el año 2012, en la que se definen las condiciones para obtener descuentos sobre el porcentaje de ventas. En cuanto a los conceptos a los que se refieren los documentos soporte indica (ff. 614 a 617 caa):

i. Descuento condicionado por volumen (*rebate*): se otorga de acuerdo con el volumen de ventas netas indicadas. Para ello, el destinatario enviará una nota débito con el número CB-0000035668 que corresponde al descuento y su reconocimiento se hará a través de una nota crédito. En el caso, ninguna de las notas débito o crédito identifican el número de programa indicado.

ii. Descuento condicionado para el desarrollo del negocio: se otorga para incentivar el desarrollo de actividades comerciales. Para ello, el destinatario enviará una nota débito con el número CB-0000029422 que corresponde al descuento y su reconocimiento se hará a través de una nota crédito. En el caso, ninguna de las notas débito identifica el número de programa indicado, si lo hacen las notas crédito nro. CN043104 y CN043105 que avaló el tribunal como prueba de los descuentos.

iii. Descuento condicionado para actividades de *sell-out*: se otorga para incentivar el incremento de registros en los puntos de venta, cuando se acuerde y desarrolle una actividad de descuento en el precio para el consumidor. Las notas crédito que dan cuenta de este rubro se avalaron por el tribunal como prueba de los descuentos.

(g) Para el sexto proveedor: notas débito NDB-1 y NDB-2 por \$15.898.082 de «*protección de precios*» (ff. 281 y 282). Pero no relaciona factura para que pueda asociarse a una compra específica ni aporta acuerdo comercial que permita establecer a que se refiere el concepto.

(h) Para el séptimo proveedor: nota crédito por «*mercadería protegida*» en la cuantía rechazada (ff. 470 caa). Asimismo, obra en el plenario oferta mercantil en la que no se hace referencia a ese concepto. Con la demanda, aportó un certificado suscrito por el revisor fiscal de ese proveedor que indica que el concepto discutido se incluye entre las «*rebajas y descuentos de ventas*», que para el periodo de la litis ascendieron a \$667.936.749, monto que supera el referido por la actora (ff. 339 y 340).

3.4- Para solucionar el problema jurídico, la Sala parte de reiterar que, de acuerdo con los precedentes de la Sección, los descuentos condicionados corresponden a aquellos cuyo reconocimiento está sujeto a la ocurrencia de un hecho futuro e incierto, razón por la cual inicialmente las partes del negocio reconocen la operación por su valor total, sin descuento, y cuando se cumple la condición fijada, el vendedor debe registrar un gasto no operacional financiero en la cuenta contable 530535 «*descuentos comerciales condicionados*» y el comprador un ingreso en la cuenta contable 421040, igualmente denominada. En el plenario, consta que la cuantía discutida se contabilizó por la demandante en la cuenta nro. 420540004 «*recupero publicidad compras*» lo que sustentó su reclasificación como un ingreso gravado por la prestación de servicios de publicidad en la liquidación oficial revisada. Si bien la demandante aportó pruebas que, en su criterio, demostrarían que hubo un error en el registro contable porque los rubros discutidos, en realidad, eran descuentos condicionados otorgados por sus proveedores, para la Sala esos medios probatorios no demuestran esa naturaleza.

En primer lugar, se resalta que la demandante omitió acreditar las condiciones acordadas con los vendedores que darían lugar al reconocimiento de los rubros debatidos y, consecuentemente, la ocurrencia del hecho futuro e incierto que le otorgó derecho a su reconocimiento. Tampoco probó que esos montos estuvieran asociados a compras anteriores, pues, aunque algunas notas crédito de los proveedores identifican las facturas a las que corresponden, se refieren a rubros a los que no puede atribuírseles con certeza la connotación de descuentos condicionados, porque en el expediente no obran las pruebas sobre el cumplimiento de alguna condición que hubiere llevado a su reconocimiento. Incluso para los dos vendedores frente a los que pudieron verificarse los acuerdos comerciales sobre descuentos condicionados, las pruebas no permiten asociarlos con los rubros discutidos, pues se omitió acreditar que el ingreso se percibió tras el cumplimiento de alguna de las condiciones pactadas, además que los soportes contables se refieren a rubros con una denominación distinta a la de los convenios.

Por tanto, dadas las características probadas de las operaciones de la litis, en concreto, su reconocimiento contable como ingresos por publicidad, el cual no se desvirtuó por la actora, la Sala concuerda con el tribunal en que procedía su reclasificación como ingresos gravados con el IVA, puesto que no se probó que tuvieran la naturaleza de descuentos condicionados, siendo esta una carga probatoria de la demandante en la medida en que daría lugar a su desgravación del impuesto⁸. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

4- Por otra parte, el tribunal concluyó que las comisiones que pagó una entidad financiera a favor de la demandante, por promocionar entre los clientes el uso de sus tarjetas de crédito como medio de pago, estaban gravadas con el IVA, porque el supuesto de exclusión previsto en el numeral 17 del artículo 476 del ET (consagrado actualmente en el numeral 28) abarca a las comisiones que pagan los tarjetahabientes al banco emisor de las tarjetas por permitirles su utilización. A esa decisión se opone la actora, argumentando que desconoce el principio de congruencia externa de la sentencia porque, una vez que se definió que las comisiones debatidas eran ingresos por el uso de tarjetas de crédito, procedía anular los actos demandados que los calificó como ingresos por servicios de publicidad. Además, defiende que las comisiones de la litis estaban excluidas del IVA por mandato del numeral 17 del artículo 476 del ET, puesto que se percibieron por el uso de las tarjetas de crédito como medios de pago y la desgravación debía reconocerse al margen del sujeto que hiciera su pago.

⁸ Sobre la carga de la prueba en las operaciones exoneradas del IVA, puede consultarse, entre otras, la sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 25000, CP: Wilson Ramos Girón.



Al tenor de esas alegaciones, le corresponde a la Sala determinar si el tribunal definió que las comisiones recibidas por la actora estaban gravadas con el IVA por un motivo diferente al expuesto en los actos demandados y, por ello desconoció el principio de congruencia externa de las sentencias. En caso negativo, se establecerá si esas comisiones estaban excluidas del impuesto conforme a lo previsto en el numeral 17 del artículo 476 del ET (hoy numeral 28).

4.1- Sobre el alcance de las decisiones judiciales, el artículo 281 del CGP dispuso que *«la sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley»*, al tenor de lo cual, el artículo 187 del CPACA previó que *«la sentencia tiene que ser motivada»* para lo cual deberá contener *«un breve resumen de la demanda y de su contestación y un análisis crítico de las pruebas y de los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones»*.

A partir de esas normas, esta Sección ha precisado que el principio de congruencia de la sentencia *«busca la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez»*⁹, y *«exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso»*¹⁰. Bajo esos lineamientos, el principio de congruencia de la sentencia se acredita cuando la decisión judicial se enmarca en la controversia planteada por las partes del proceso *«sin que la fijación del litigio impida que el juez se pronuncie sobre aspectos que no hicieron parte del mismo, siempre que hayan sido planteados en la demanda o en su contestación»* (sentencia del 21 de mayo de 2020, exp. 23752, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

4.2- En el caso analizado, la Sala observa que en la liquidación oficial demandada la Administración modificó la autoliquidación del IVA de la actora por considerar que omitió acreditar los descuentos condicionados que alegó en la respuesta al acto previo y que, en su lugar, la contabilidad demostraba que esos ingresos fueron percibidos por la prestación de servicios de publicidad que realizaban el hecho generador del IVA (ff. 516 a 529 caa). En el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente contra esa decisión, alegó que una parte de los ingresos reclasificados eran *«comisiones que percibió por la utilización de las tarjetas de crédito de [un banco afiliado] en sus establecimientos de comercio, los cuales por expresa disposición del numeral 17 del artículo 476 del Estatuto Tributario son servicios excluidos de IVA»* (f. 142). Ese argumento se descartó por la Administración en la resolución que desató el recurso de reconsideración, al considerar que los ingresos discutidos se originaron en un acuerdo comercial para la prestación de servicios de publicidad de la actora a favor del banco afiliado emisor de las tarjetas (f. 720 caa). Con la demanda con la que la contribuyente acudió ante esta jurisdicción, afirmó que *«la suma de \$789.494.071, no correspondía a ingresos por servicios de publicidad sino a ingresos por comisión por la utilización de la tarjeta de crédito de [su banco afiliado], tal y como consta en las tres facturas allegadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial»*, por lo que se encontraba excluida

⁹ Sentencias del 01 de agosto de 2017 (exp. 24074, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 10 de junio y 05 de agosto de 2021 (exps. 24283 y 23593, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

¹⁰ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las sentencias del 16 de agosto de 2002 (exp. 12668, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), reiterada en sentencias del 14 de junio de 2018 y 03 de diciembre de 2020 (exps. 20821 y 25175, CP: Milton Chaves García); del 08 de marzo de 2019 (exp. 22963, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) entre otras.

del IVA en los términos del numeral 17 del artículo 476 del ET (f. 56).

4.3- A partir del anterior recuento, la Sala concluye que la decisión del tribunal no vulneró el principio de congruencia externa de la sentencia, toda vez que tuvo concordancia con aquello que la actora planteó en el concepto de violación y se fundó en los argumentos que delimitaron la controversia, pues en la sentencia se descartó que la desgravación alegada por la actora tuviera lugar, al advertir que las transacciones revisadas no se subsumían en el supuesto de hecho previsto en el numeral 17 del artículo 476 del ET, tal y como se decidió por la autoridad tributaria al resolver el cargo planteado por la demandante en el recurso de reconsideración. Por tanto, no prospera el argumento.

4.4- Ahora, para resolver de fondo, se precisa que el numeral 17 del artículo 476 del ET (hoy numeral 28), dispone que están excluidas del impuesto *«las comisiones percibidas por la utilización de tarjetas crédito y débito»*. En materia del uso de tarjetas de crédito, el artículo 1.º del Decreto 2230 de 2006 –codificado en el artículo 2.1.4.1.1 del Decreto 2555 de 2010, Único Reglamentario del sector financiero (entonces vigente)–, expuso las definiciones relevantes dentro del *«sistema abierto de tarjetas»*, que serían las adecuadas para comprender el mandato que encierra la norma de exclusión discutida. Según el citado artículo, el *«sistema abierto de tarjetas»* es el *«sistema de pagos de bajo valor en el cual actúan como participantes, tanto establecimientos de crédito emisores como establecimientos de crédito adquirentes, así como entidades administradoras de tales sistemas»*. Y por la utilización del sistema, la norma citada autoriza el cobro de comisiones a favor de los *«establecimientos de crédito emisores»* de las tarjetas y de los *«establecimientos de crédito adquirentes»* que pagan a los vendedores el valor utilizado con las tarjetas.

En línea con lo expuesto, para la Sala el alcance de la desgravación reglada por el numeral 17 del artículo 476 del ET se restringe a las comisiones que percibe el agente que cumple la condición de ser partícipe en el *«sistema abierto de tarjetas»*, de manera que no se extiende a los pagos que estos efectúen a favor de establecimientos comerciales que promuevan, entre los clientes, el uso de las tarjetas como medio de pagos. Al respecto, la Sección ha precisado que la exclusión del IVA de las comisiones se sustenta en *«que provienen de las operaciones ejecutadas por los usuarios de las tarjetas de crédito o débito»* (sentencia del 30 de agosto de 2008, exp. 16122, CP: Ligia López Díaz), independientemente de si un tercero asume su carga económica, pues el criterio para la desgravación no fue a partir del sufragante de la comisión a la entidad del sector financiero, sino que el pago se originara en la utilización de ese medio de pago por el usuario (sentencia del 18 de octubre de 1996, exp. 7757, CP: Julio Enrique Correa Restrepo), con lo cual el beneficio reconoce que las operaciones con tarjeta de crédito y débito tienen ocurrencia para la realización de actos de consumo, los cuales ya soportan su propia carga impositiva¹¹.

4.5- En el caso analizado, la actora y un banco afiliado suscribieron el *«contrato de implementación y uso de la tarjeta ... en los establecimientos de comercio de propiedad de [la actora]»*, en el que se acordó que *«la aceptación de la tarjeta de crédito... en las tiendas [de la actora] será una herramienta estratégica para la promoción de ventas en dichas tiendas»* y convino la demandante en *«participar, por conducto de los empleados que designe para el efecto, en la promoción de la tarjeta, dentro de las tiendas»* (ff. 491 a 498). En el anexo 1.º del convenio se prevé que el banco *«reconocerá y pagará a [la actora], diariamente una comisión del 0.35% del valor de cada uno de los avances, más*

¹¹ Al respecto, se pueden consultar las sentencias del 10 de octubre de 2007 y 06 de marzo de 2008 (exps. 15813 y 15021, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié); 26 de marzo de 2009 (exp. 17249, CP: Héctor J. Romero Díaz); y del 03 de septiembre de 2020 (exp. 24536, CP: Milton Chaves García).



el IVA, que efectúen en el día hábil anterior los tarjetahabientes» (f. 499).

Posteriormente, las partes de la relación comercial pactaron que la actora «prestará colaboración al [banco] en la coordinación de las actividades que sus empleados desarrollen en las tiendas [de la actora] en relación con la promoción comercial de la tarjeta» y que como «contraprestación por las actividades que asume [la actora], [el banco] podrá otorgar incentivos económicos o en especie» con el fin de que la actora «incentive la utilización de la tarjeta por parte de los clientes de las tiendas». En consecuencia, el banco se obliga a «reconocer comisiones por la utilización de la tarjeta [en las tiendas de la actora] como establecimiento afiliado, con base en la utilización y volumen de transacciones que los clientes de [la actora] efectúen con la tarjeta» (f. 501).

En la ejecución de ese acuerdo, la demandante obtuvo los ingresos que se discuten en el caso analizado, los cuales están soportados en las facturas nros. VC-11833 por \$187.759.707, VC-12130 por \$182.411.807 y VC-12314 por \$419.322.557, debidamente registradas en la cuenta contable nro. 420540004 «recupero publicidad compras» (ff. 323 a 325).

4.6- De conformidad con lo expuesto, la Sala concuerda con el tribunal en que los réditos percibidos por la demandante por el acuerdo de «implementación y uso de la tarjeta ... en los establecimientos de comercio de propiedad de [la actora]» suscrito con su banco afiliado no se enmarcan en el supuesto de desgravación previsto en el numeral 17 del artículo 476 del ET (hoy numeral 28), sino que las comisiones pactadas corresponden a la remuneración por «la promoción comercial de las tarjetas», con el objeto de «incentivar la utilización de la tarjeta por parte de los clientes de las tiendas», prestación que, como lo definió la autoridad tributaria, se enmarca dentro de la definición del servicio de publicidad dispuesta en el artículo 25 del Decreto 433 de 1999 citado en el fundamento jurídico 3.2 de esta sentencia. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

5- Resta decidir sobre la multa impuesta a la demandante a título de sanción por inexactitud. Al respecto, precisa la Sala que el artículo 647 del ET, prevé como conducta punible la omisión de impuestos generados por las operaciones gravadas y la inclusión de exenciones inexistentes o inexactas, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado se concluyó que la actora omitió declarar como ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general, los réditos provenientes de siete de sus proveedores, así como de su banco afiliado por la prestación del servicio de publicidad, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que los descuentos condicionados no corresponden a ingresos gravados con el IVA, siempre que los mismos se encuentren suficientemente acreditados en el expediente, de manera que se pueda determinar la condición a la que se sometieron, así como el momento a partir del cual se cumplió y se accedió al beneficio;



también que la desgravación prevista en el artículo 476.17 del ET (hoy numeral 28) no abarca los pagos que efectúan los emisores de las tarjetas a favor de los establecimientos de comercio para su promoción como medios de pago.

Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia porque la demandante no acreditó la existencia de descuentos condicionados que alegó ni las comisiones que percibió de su banco afiliado para la promoción de las tarjetas de crédito como medio de pago entre sus clientes se enmarca en la exclusión dispuesta en el artículo 476.17 del ET (hoy numeral 28).

Costas

7- Por otra parte, acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
HUMBERTO ANÍBAL RESTREPO VÉLEZ
Conjuez

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>