



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiséis (26) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 66001-23-33-000-2019-00390-01 (26468)
Demandante: DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS SAS
Demandado: DIAN
Tema: Renta 2014. Descuentos condicionados. Prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión, que resolvió:¹

«1. NIÉGANSE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia».

2. Sin costas en esta instancia, por lo considerado [...]».

ANTECEDENTES

El 5 de mayo de 2015, DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS SAS², presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2014, en la cual liquidó un saldo a pagar de \$90.441.000³.

El 16 de junio de 2015, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira profirió el auto de apertura 162382015000522 por el programa «INVEST. SURGID. OTROS PROGRAM. GESTIÓN», en relación con dicha declaración⁴.

El 2 de agosto de 2017, la misma División expidió el Requerimiento Especial 162382017000041, en el que propuso adicionar ingresos operacionales (\$508.184.000) e imponer sanción por inexactitud del 100 % (\$127.046.000), para determinar un saldo a pagar de \$344.533.000⁵. La sociedad dio respuesta a ese acto⁶.

El 10 de abril de 2018, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira expidió la Liquidación Oficial de Revisión

¹ Índice 11 en Samai. Primera instancia.

² Su objeto social principal es «La distribución y comercialización al por mayor y al detal de toda clase de productos alimenticios y de consumo en el hogar, licores nacionales o extranjeros, drogas genéricas y toda clase de productos destinados al consumo humano». Fl. 22 c.p.

³ Fl. 10 c.a. 1. Parte 1.

⁴ Fl. 6 c.a. 1. Parte 1.

⁵ Fls. 1501 a 1513 c.a. 8. Parte 2.

⁶ Fls. 1553 a 1576 c.a. 8. Parte 3.



162412018000012, en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial⁷. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración⁸.

El 11 de febrero de 2019, mediante la Resolución 162362019000002, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira confirmó el acto liquidatorio⁹.

DEMANDA

DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

«5.1. Solicito se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412018000012 fechada el 10 de abril de 2018, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, por medio de la cual se determinó el impuesto de renta de la sociedad que apodero DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS SAS, por el periodo gravable 2014 y se impuso sanción por inexactitud.

5.2. Solicito se decrete la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que confirma la Liquidación Oficial de Revisión. Esta Resolución confirmatoria está distinguida con el Nro. 162362019000002 fechada el 11 de febrero de 2019, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira. [...].

En consecuencia, a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, solicito se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre la Renta y complementarios, presentada de manera oportuna el 05 de mayo de 2015 por la sociedad contribuyente DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS S.A.S., por el periodo gravable 2014 y contenida en la declaración privada del Impuesto de Renta, en el formulario 11110603548938».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 26, 27, 28, 742, 743, 745, 746, 772 y 774 del Estatuto Tributario
- Artículos 1 y 17 del Decreto 187 de 1975
- Artículo 136 del Decreto 2649 de 1993
- Código de Comercio

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Falsa motivación. Los descuentos en compras no constituyen un ingreso tributario, sino un menor valor del costo o gasto correspondiente. La Administración se fundamentó en una interpretación errónea del artículo 26 del ET, cuando tomó los descuentos como un mayor valor del ingreso; esta norma, aplicable al caso y que prima para efectos tributarios, alude a los descuentos de manera general, sin distinguir entre los condicionados o no a fin de obtener los ingresos netos, por lo que no era dable distinguir cuando el legislador no lo hizo.

En una operación de compraventa los descuentos, condicionados o no, que el vendedor le concede al comprador, deben detraerse del precio o costo causado por el comprador,

⁷ Fls. 24 a 39 c.p.

⁸ Fls. 4312 a 4331 c.a. 18. Parte 3.

⁹ Fls. 40 a 48 c.p.

¹⁰ Fl. 18 c.p.

a fin de determinar el ingreso neto por dicha operación, sin que pueda pretenderse que sean tratados como ingresos no operacionales, comoquiera que se obtienen en desarrollo del objeto principal de la compañía que es de índole comercial.

No todos los descuentos que otorgan los proveedores son de carácter financiero, porque algunos obedecen a otros condicionamientos como volúmenes de compras, calidad u oportunidad; el hecho de no contabilizar los descuentos condicionados como ingresos no operacionales, sino como un menor valor del costo, no representa, para efectos tributarios y contables, una omisión de ingresos o una disminución de la base gravable para la determinación del impuesto de renta.

La decisión de la DIAN de adicionar como ingresos las transacciones contabilizadas con los documentos «IBS», por los cuales la actora registra la entrega de mercancías a clientes por cuenta de los proveedores, también adolece de falsa motivación, por cuanto no es dable interpretar que se trata de una venta por afectarse el crédito de la cuenta de inventarios, ya que tal afirmación contraría la naturaleza de la actividad de la sociedad, que consiste en comprarle a los proveedores para posteriormente venderle a sus clientes, no siendo posible que la compañía le venda a sus proveedores la mercancía que ellos mismos fabrican. Es una práctica comercial utilizar la mercancía devuelta al proveedor para armar ofertas o promociones por cuenta de este; por ello, una vez se hace la devolución teórica al proveedor, se le entrega el material al cliente utilizando como comprobante el documento «IBS».

Y en los comprobantes NI1, NI2 y NI3, por medio de los cuales la compañía reconoce los descuentos condicionados al cumplimiento de metas u objetivos propuestos de acuerdo con los volúmenes de compras o rotación del producto en periodos de tiempo específicos, y que bajo la costumbre comercial son conocidos como rebates, solo se registran convenios con los proveedores y, en menor medida, se liquidan actividades realizadas con clientes que son por cuenta del proveedor; por ende, no es cierto que se trate de una venta de mercancías a sus clientes por cuenta de los proveedores, como lo aseguró la DIAN.

Falsa motivación. Los actos acusados se fundamentaron en conceptos que fueron expresamente revocados por la DIAN y luego anulados por el Consejo de Estado. La DIAN fundamentó su actuación en el concepto 119954 de 2000, según el cual los descuentos condicionados constituían un ingreso para el beneficiario y, por ello, sometidos a retención de la fuente, el cual no solo fue revocado por el Concepto 075927 de 2002, sino anulado por el Consejo de Estado en sentencia del 19 de agosto de 2004, dictada dentro del expediente 13589, en la que se consideró que los descuentos condicionados constituyen un menor valor del costo para el comprador, así como un menor valor de la venta para el vendedor, lo cual descarta la posibilidad de que puedan ser tratados como un ingreso tributario para el comprador.

Falsa motivación al otorgarle a los descuentos condicionados el tratamiento de mayor ingreso pues, como se tomen, producen un efecto neutro en la determinación del impuesto de renta. Los descuentos condicionados, tratados como un menor costo de ventas o como otros ingresos, generan el mismo resultado; la Administración gravó dos veces el mismo hecho económico cuando sumó como ingreso el valor de los descuentos condicionados que la sociedad había restado del costo de ventas, sin que modificara el costo. En el concepto 075632 de 2000 la DIAN reconoció que en el impuesto sobre las ventas los descuentos condicionados son un menor valor del costo.



Aunque la sociedad ha demostrado que no vulneró normas de carácter tributario y contable, la Administración aludió al artículo 107 del ET sin percatarse que, al afectarse con un crédito la cuenta 61 del costo de ventas, no se está solicitando una deducción, sino que se está disminuyendo el costo.

Sanción por inexactitud: Como la actuación de la sociedad se ajustó a la normativa contable y tributaria, no se adecua en las conductas tipificadas en el artículo 647 del ET como constitutivas de inexactitud, toda vez que los datos incluidos en la declaración del impuesto sobre la renta por el año 2014 fueron reales, sin que hubiera un comportamiento que pudiera calificarse como evasión o elusión fiscal, omisión de ingresos, o costos inexistentes. En el presente caso se estaría frente a una interpretación errada de la normativa contable y fiscal aplicable por parte de la Administración, lo cual se traduce en una diferencia de criterios, excluyente de la sanción por inexactitud.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente¹¹:

No existió falsa motivación, toda vez que la Administración, a través de cruces de información, verificación de documentos, auxiliares de contabilidad y requerimientos ordinarios determinó que la demandante omitió ingresos al encontrar inconsistencias entre los créditos del inventario (*cuenta 1435*) y los débitos del costo (*6135*), por lo que a esta le correspondía desvirtuar dichas inconsistencias.

Aunque para la demandante la adición de ingresos correspondiente a los comprobantes AIV, que registran los descuentos trasladados a los clientes, y SSC, que contabilizan los descuentos condicionados otorgados por el proveedor por negociaciones puntuales, afectan los ingresos en el sentido de disminuirlos, y lleva dichos valores al renglón 46 «*devolución, rebajas y descuentos en ventas*», esta operación se aplica al vendedor, es decir, a los proveedores de la actora, y no al comprador, como erróneamente lo interpreta la sociedad. El descuento condicionado se debe mirar desde la óptica del vendedor y del comprador; para el primero el descuento es un gasto financiero, mientras para el comprador es un ingreso no operacional o financiero.

El tratamiento contable dado a este tipo de descuentos no se puede comparar con la técnica contable aplicada a una devolución en compras o en ventas, o tratar como un faltante compensado por el proveedor, pues no se hace la devolución de la mercancía, sino un descuento al precio inicialmente facturado, que la demandante debió acreditar en la cuenta de ingresos no operacionales (*4210*), siendo ésta una cuenta de resultados, y no de balance, como lo es la cuenta del inventario (*1435*); pese a que en ambos casos se cumple el registro de la partida doble, el efecto generado es diferente, puesto que el ingreso forma parte de la utilidad del ejercicio del período gravable.

Los comprobantes IBS, por medio de los cuales la sociedad registra la entrega de mercancía a clientes por cuenta de sus proveedores, corresponden a una venta, pues si la mercancía se encuentra en el inventario de la actora, es porque fue comprada por ésta.

¹¹ Fls. 56 a 88 c.p.



Y en relación con los comprobantes NI1, NI2 y NI3, por los cuales se efectúan cobros a los proveedores por la realización de una actividad o convenio al costo, no son acordes con la dinámica de la cuenta 6135 «costo de ventas», en la cual se acredita el inventario final cuando el ente económico utilice el sistema de inventario periódico, y la cancelación de saldos al cierre del ejercicio. Por ello, los valores contabilizados en dichos documentos, al no ser el resultado del conteo físico de un inventario, o la cancelación del cierre del ejercicio, deben reflejarse en el ingreso del contribuyente.

No es cierto que la Administración se hubiera fundamentado en el concepto 119954 de 2000, del cual solo se revocó el aspecto atinente a la retención en la fuente sobre los descuentos condicionados, sin que se aplicable al caso la sentencia 13589 del Consejo de Estado, toda vez que se refirió a la retención en la fuente, y no a los aspectos fácticos de esta controversia, ni a los descuentos condicionados, ni a la depuración que estos conllevan; la actora interpretó de manera equivocada el artículo 26 del ET, el cual tiene relación directa con los descuentos, refiriéndose a ellos de manera general sin aludir o hacer analogía a los costos a los que tiene derecho a deducir el contribuyente, previo el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET.

Si bien es cierto que detraer de los costos una suma que debió declararse como ingreso, tiene un efecto neutro, ello no significa que la suma cuestionada por la Administración se encuentre declarada como un menor valor del costo; con las pruebas allegadas no se demostró que los descuentos fueran disminuidos del costo declarado, pues la actora se limitó a enunciar ejemplos de cómo funciona la operación sin probar lo que pretendía demostrar.

La contabilidad de la actora no cumple los requisitos para ser tenida como prueba ya que no es llevada y soportada en debida forma, toda vez que, con las explicaciones y los soportes aportados por la sociedad, no se demostró que estén ajustadas a la técnica contable las imputaciones crédito de la cuenta 1435 en relación con las transacciones que se contabilizan con los documentos AIV, SSC, y IBS, y al valor de la utilidad por los créditos del costo de ventas 6135, registrada en los documentos NI1, NI2 y NI3.

La sanción por inexactitud es procedente, porque se demostró que la actora omitió ingresos, al no incluir en estos los valores correspondientes a los descuentos en compras obtenidos de sus proveedores.

ACTUACIÓN EN PRIMERA INSTANCIA

De conformidad con el artículo 13 del Decreto 806 de 2020, por auto del 13 de julio del mismo año se resolvió tener como prueba los documentos allegados con la demanda y la contestación a ésta, y se dio traslado para alegar de conclusión¹².

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con fundamento en lo siguiente¹³:

¹² Índice 10 en Samai. Primera instancia.

¹³ Índice 11 en Samai. Primera instancia.



Descuentos condicionados por valor de \$382.270.736. Aludió a algunas providencias dictadas por esta Sección y a lo conceptuado en el oficio 228 del 15 de noviembre de 2015 por el Consejo Técnico de la Contaduría Pública sobre el tratamiento de los descuentos condicionados, para señalar que se debe mantener la adición de ingresos por este concepto, ya que conforme a la interpretación de la DIAN, los descuentos otorgados por los proveedores a la demandante, compradora, constituyen ingresos financieros que deben registrarse contablemente en la subcuenta 421040 «*descuentos comerciales condicionados*», la cual hace parte de los ingresos no operacionales financieros, y no como una disminución del valor del inventario (*cuenta 1435*) contra una cuenta puente por cobrar al proveedor, a través de los comprobantes AIV «*ajustes inventarios varios*», y SSC «*salida por sobrecostos*», pues la operación realizada por la sociedad no corresponde a los presupuestos enlistados en la dinámica del crédito de la referida cuenta 1435, la cual se ajusta a lo planteado por la Administración.

Aunque en algunos pronunciamientos del órgano de cierre de esta jurisdicción, se ha abordado el tema de los descuentos condicionados, especificándose que no constituyen ingreso tributario para el comprador, dicha interpretación ha sido desarrollada para ICA y retención en la fuente, cuya depuración fiscal difiere del impuesto de renta, que hoy es objeto de debate en el presente asunto, pues como quedó evidenciado en dichas providencias, desde la dinámica contable a cargo de la parte vendedora, es decir, los proveedores de la sociedad, la norma autoriza deducir de los ingresos brutos los descuentos, concepto que se entiende referido al ingreso percibido en las operaciones de compraventa de bienes, y por disponerlo así el Decreto 2650 de 1993, deben registrarse contablemente en la cuenta 530535 «*descuentos comerciales condicionados*»; por ende, debe entenderse que dichos descuentos constituyen menor valor del ingreso para el vendedor, una vez cumplida la condición.

Caso contrario ocurre para la parte compradora, esto es, la demandante, la cual debe registrarlo como un ingreso no operacional financiero, como lo contempla el referido Decreto 2650, por cuanto éste declara el valor completo de la compra inicial, que corresponde al valor facturado, posteriormente, como ingreso debe declarar el monto del descuento condicionado, determinado en la contabilidad en la cuenta 421040 como ingreso no operacional financiero gravado con el impuesto de renta.

Como lo estimó la demandada, el tratamiento contable aplicado a este tipo de descuentos no es equiparable al tratamiento de una devolución en compras o ventas, o como un faltante compensado por el proveedor, toda vez que no existe devolución de mercancías, pues solo se efectúa un descuento al precio inicialmente facturado de las mercancías; lo que debió hacer la sociedad fue acreditar en la cuenta de «*ingresos financieros no operacionales 4210*» dicho rubro, esto es, en una cuenta de resultados, y no en la cuenta 1435 que es de balance y, si bien en ambos casos se cumple el registro de la partida doble, el efecto generado entre las cuentas es diferente en cuanto el ingreso hace parte de la utilidad del ejercicio del período gravable investigado.

La tesis de la actora podría adoptarse en caso de aplicarse las normas internacionales de información financiera, las cuales establecen el tratamiento contable de los descuentos comerciales o condicionados como un menor valor del inventario o costo para el comprador; no obstante, como se trata de una discusión por el año gravable 2014, son aplicables los Decretos 2649 (*artículo 103*) y 2650 de 1993 (*subcuenta 421010*); por lo tanto, el valor se registra como un ingreso no operacional.

Transacciones contabilizadas con el documento «IBS» por valor de \$46.486.520. Si bien se puede registrar en el crédito de la cuenta 1435 *-inventarios-*, el valor de las mercancías devueltas a los proveedores, las transacciones efectuadas con los comprobantes IBS *«inventario bonificación salida»*, no materializaron dicha operación, ya que no hubo una devolución real al proveedor sino la entrega de la mercancía a clientes por cuenta de este, lo que se tradujo en un inadecuado manejo de la operación; si la actora manejaba mercancías por cuenta de sus proveedores, debió mediar un mandato para ello o hacerse un registro en cuentas de orden, para no afectar la cuenta de inventarios.

Si la demandante afectó la cuenta de inventarios (1435), se trató de una mercancía que previamente había comprado y contabilizado como una venta; por lo tanto, cuando realizó su traslado al cliente por cuenta del proveedor, dicha mercancía ya se encontraba disponible en dicho inventario, acción que generó una nueva venta y, a su vez, un crédito, que es un ingreso para la contribuyente.

Adición de ingresos por \$79.426.694 correspondientes a los valores indicados en los documentos NI1, NI2 y NI3. Los cobros efectuados al proveedor por la realización de una actividad o convenio a los clientes por cuenta de estos, no se ajustan a la dinámica contable de la cuenta 6135, esto es, conteo físico de un inventario o la cancelación de un saldo al cierre del ejercicio, razón por la cual le asistió razón a la demandada cuando encontró que, en este tipo de transacción, se configuró una venta al costo, evadiéndose la utilidad esperada y el impuesto correspondiente.

Lo que significa que los movimientos contables contenidos en los comprobantes NI1, NI2 y NI3, acreditados al costo de ventas de la cuenta 6135, son el costo de lo vendido a sus clientes a cargo de los proveedores, quedando pendiente el cálculo de la utilidad mínima esperada que, según el análisis realizado en la liquidación oficial de revisión, arrojaron un valor de \$79.425.694.

Se encuentra ajustado el razonamiento expuesto por la DIAN, según el cual debe existir proporcionalidad entre el ingreso y el costo; no obstante, en este caso, no existe, toda vez que la venta que realizó la actora a los clientes de sus proveedores, se registró como un crédito al costo, lo que implicó un inadecuado manejo contable, y la omisión de reconocimiento de la utilidad en el ingreso, situación que no fue sustentada en la contabilidad presentada, ni tampoco probada en instancia judicial.

La adición de ingresos efectuada por la Administración fue procedente, porque desde la técnica contable la actora no estaba facultada para afectar la cuenta de costo de ventas 6135, por cualquier motivo, sino únicamente como lo prevé la dinámica ya referenciada, es decir, por el inventario final y por la cancelación de saldos al cierre del ejercicio, que como quedó visto el cobro por actividades a clientes a nombre del proveedor y los descuentos condicionados, no cumple ninguna de estas dos prerrogativas. Y si en gracia de discusión se aceptara el erróneo manejo contable adoptado por la actora, se tiene que no logró demostrar con la contabilidad o alguna prueba aportada, con valores reales y no con ejemplos prácticos, como lo hace en la demanda, que registró un menor valor del costo y no lo solicitó como ingreso, pues no allegó tanto en la vía administrativa como en esta instancia soporte que demostrará que no se vio afectado el monto del impuesto de renta del año gravable 2014.



La tesis del efecto neutro de la cual se duele la parte actora para demostrar que no disminuyó la renta líquida y, por tanto, no estaba obligada a pagar un mayor impuesto de renta, aplicaría si probatoriamente hubiera demostrado que en su contabilidad registro un menor valor del costo, y a su vez se privó de un ingreso, y no solo limitándose a enunciar ejemplos prácticos de cómo funciona la operación, según lo expuesto en el libelo introductorio.

Los actos acusados no tuvieron como fundamento jurídico el concepto referido por la demandante, toda vez que el análisis estuvo circunscrito conforme a los Decretos Reglamentarios 2649 y 2650 de 1993, que regulan los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, al tratarse del año gravable 2014, sin que sea aplicable la sentencia del Consejo de Estado citada por la demandante, ya que se refiere a la retención en la fuente y no se ajusta a los supuestos fácticos ni al cuestionamiento del asunto bajo examen.

Es procedente la sanción por inexactitud, porque se probó que con el tratamiento contable dado en los comprobantes AIV, SSC, IBS, NI1, NI2 y NI3, al afectar el crédito de la cuenta 1435 *-inventarios-* y la cuenta 6135 *-costos de la mercancía vendida-*, la actora declaró un menor valor de ingresos, sin que existan errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación en el que solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, acceder a las súplicas de la demanda¹⁴.

El Tribunal y la DIAN desconocen que, aunque la sociedad no reconoció los descuentos condicionados como ingresos, de acuerdo con la dinámica de la cuenta 4 del PUC vigente para la época de los hechos, el tratamiento contable dado por la actora a estos como menor valor del costo, no riñe con el referido reconocimiento, por cuanto no se afectó la base gravable del impuesto sobre la renta del período objeto de discusión.

Los descuentos otorgados en la compra de mercancías constituyen un menor valor del costo de adquisición de los inventarios, conforme a las normas internacionales de información financiera NIIF, las cuales debió aplicar la sociedad, clasificada en el grupo 2, a partir del 31 de diciembre de 2015. En el año gravable 2014, la actora dio aplicación al marco técnico normativo bajo NIIF para el reconocimiento de los descuentos tanto en materia contable como fiscal, y no para disminuir la carga tributaria o incumplir su obligación sustancial, sino por la transición e implementación de dicha normativa, de tal forma que el balance a 31 de diciembre de 2014 fuera comparable con el año 2015. Si la sociedad hubiera reclasificado los descuentos otorgados por el proveedor como ingreso, hubiera llegado al mismo resultado fiscal que muestra en el denuncia rentístico del año 2014, al haber tratado los descuentos como menor valor del costo.

Si el proceder de la sociedad no se ajustaba a los criterios definidos en las normas contables vigentes para la época, esto es, a los Decretos 2649 y 2650 de 1993, lo procedente era imponer sanción por irregularidades en la contabilidad de conformidad con el artículo 654 del ET, y probar que se afectó la base gravable y, por ende, el impuesto a cargo de la sociedad; aunque ello se hubiera pretendido demostrar no se

¹⁴Índice 15 en Samai. Primera instancia.

habría podido debido al efecto neutro en los estados de resultados de reconocer un menor valor del costo, en lugar de un mayor ingreso. Ejemplificó, con la información de la declaración de renta, que se llega a la misma renta líquida gravable y al mismo impuesto.

La actuación de la Administración violó los principios de justicia y equidad que consagran las normas constitucionales, cuando adicionó los descuentos condicionados otorgados por los proveedores como ingreso, sin reconocer el efecto sobre los costos en el mismo valor, con lo cual le impuso una mayor carga a la sociedad, pues sobre el mismo valor pretende que se pague un doble impuesto: (i) por el incremento de ingresos realizado por la Administración y (ii) por la disminución de los costos que efectuó la sociedad en su denuncia rentística derivada de los descuentos condicionados y concedidos por los proveedores, aspecto no reconocido en vía administrativa, ni judicial.

Contrario a lo considerado por el Tribunal y la DIAN, la entrega de mercancías por cuenta de los proveedores no es una venta sino una transacción en cumplimiento de un mandato, caso en el cual la sociedad reintegra el costo y reconoce la cuenta por cobrar o disminuye el saldo de la cuenta por pagar, según el caso. En aras de discusión, si se tratara de una venta, los efectos en el impuesto sobre la renta serían los mismos, al corresponder a una venta al mismo precio del costo, toda vez que no existe norma fiscal que consagre que la venta para efectos del impuesto sobre la renta no se pueda hacer por el costo e incluso a pérdida. Y el cobro de las actividades realizadas por cuenta del proveedor corresponden a un contrato de mandato, aspecto reconocido por la Administración y sobre el cual no hubo controversia.

Insistió en los argumentos expuestos en la demanda frente a la falsa motivación de la actuación acusada y a la improcedencia de la sanción por inexactitud, en cuanto no hubo omisión de ingresos. Que, conforme al debate planteado, lo que se presenta es una diferencia de criterios derivada de una equivocada interpretación por parte de la Administración de la contabilidad de la compañía, y de la normativa aplicable al caso.

TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 8 de marzo de 2022 se admitió el recurso de apelación y se concedió el término establecido en el artículo 247 [4 a 6] del CPACA, para que los sujetos procesales se pronunciaran en relación con el mismo ¹⁵.

La **demandada** se opuso al recurso de apelación y solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹⁶.

De acuerdo con el fallo se probó la omisión de ingresos por la falta de consistencia entre los movimientos crédito de la cuenta de inventario y los movimientos débito de la cuenta de costo de ventas, pues los descuentos que se reconocen por parte del proveedor pertenecen a ingresos no operacionales. Así, el tratamiento contable dado a estos descuentos no puede compararse con el dado a una devolución en compras o ventas, o como faltantes compensado por el proveedor.

¹⁵ Índice 4 en Samai.

¹⁶ Índice 11 en Samai.



En línea con el Tribunal, se evidenció la omisión de registro de utilidad de venta, así como los impuestos correspondientes, en razón a que la actividad económica de la sociedad es la compra y venta de productos farmacéuticos, de aseo y víveres en general, y no la compraventa de mercancía a los clientes de sus proveedores a precio de costo.

Se encuentra ajustado el razonamiento del *a quo* sobre el efecto neutro, puesto que dentro de las pruebas allegadas no se demostró que los descuentos fueran disminuidos del costo declarado, ya que la actora se limitó a enunciar ejemplos de cómo funciona la operación, sin probar lo que pretendía demostrar.

Insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud al no incluir en el renglón de ingresos los valores correspondientes a los descuentos en compra obtenidos de sus proveedores.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014, presentada por DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS SAS.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, se debe establecer si, como lo sostiene la recurrente, la suma adicionada por la Administración como ingresos operacionales se declaró como un menor valor del costo, sin afectar la renta líquida y el impuesto a cargo, y si era procedente o no la sanción por inexactitud.

Lo primero que se debe precisar es que, en la liquidación oficial de revisión se modificó el renglón de ingresos brutos operacionales¹⁷, y no el de ingresos no operacionales¹⁸ como lo ha afirmado la DIAN, en cuantía de \$508.184.000, discriminados así:

DOCUMENTO	CONCEPTO	VALOR
AIV	Descuentos otorgados por los proveedores - rebates o convenios	136.114.345
SSC	Descuentos otorgados por los proveedores - cumplimiento de objetivos	246.156.391
IBS	Mercancía entregada a los clientes por cuenta del proveedor	46.486.520
NI1 – NI2 – NI3	Cobros de convenios o actividades realizadas con clientes por cuenta del proveedor	79.426.694
TOTAL		508.184.000

El *a quo* avaló la actuación de la DIAN, la cual consideró, en esencia, que hubo una omisión de ingresos debido a:

- (i) Las inconsistencias entre los movimientos crédito de la cuenta contable 1435 (*inventarios, mercancías no fabricadas por la empresa*), y los movimientos débito de la cuenta 6135 (*costos de ventas, comercio al por mayor y al por menor*), toda vez que los descuentos que reconocen los proveedores son ingresos no operacionales, tratamiento que no puede equipararse al de una devolución en compras o en ventas, o a faltantes compensados por el proveedor y,

¹⁷ La sociedad declaró ingresos brutos operacionales por \$26.854.784.000, mientras que la Administración los determinó en \$27.362.968.000, generándose una diferencia de \$508.184.000. Fl. 24 c.p.
¹⁸ El cual ascendió a \$1.269.081.000, sin modificación por parte de la Administración. Fl. 24 c.p.



- (ii) Al no registro de una utilidad con el consecuente impuesto, por la entrega de mercancías a los clientes por cuenta de los proveedores, la cual fue considerada como una venta al estar en el inventario de la actora.

En relación con los descuentos, la recurrente reconoce que, aunque no los trató como ingresos, de acuerdo con la dinámica de la cuenta 4 del PUC vigente para la época de los hechos, el tratamiento contable que les dio como menor valor del costo, no riñe con el referido reconocimiento, por cuanto no se afectó la base gravable del impuesto sobre la renta del período objeto de discusión. Que, conforme a las normas internacionales de información financiera NIIF, las cuales aplicó la sociedad en el año gravable 2014 para que el balance de este año fuera comparable con el de 2015, los descuentos otorgados en la compra de mercancías constituyen un menor valor del costo de adquisición de los inventarios.

Lo primero que se debe advertir es que la normativa contable aplicable en el periodo discutido (2014), eran los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y no las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, por lo que el reconocimiento de los hechos económicos realizados por la actora durante el mismo debía hacerse conforme a dicha normativa. De este hecho da cuenta el dictamen de la revisora fiscal de la compañía, quien examinó la información financiera a 31 de diciembre de 2014 y, según su criterio, certificó que la misma fue preparada y auditada conforme al Decreto 2649 de 1993, esto es, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia¹⁹.

En cuanto a la aplicación del artículo 26 del ET, se precisa que esta norma hace referencia es al contribuyente que recibe los ingresos, es decir al vendedor o proveedor de los bienes y/o servicios *-para quien las «devoluciones, rebajas y **descuentos**» deben mostrarse por separado en el denuncia rentístico, como un menor valor de los ingresos ordinarios y extraordinarios susceptibles de incrementar el patrimonio-*, y no al comprador de los mismos, como lo es la actora en este caso, la cual es beneficiaria de los descuentos, sin que de lo dispuesto en dicha norma y en el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993²⁰, surja como conclusión que los descuentos concedidos por los proveedores deban contabilizarse, en el caso del comprador, como un menor valor del costo.

En relación con los descuentos otorgados en desarrollo de la actividad productora de renta, la Sección ha precisado, a través de distintos pronunciamientos²¹, que dichos descuentos pueden ser de dos clases: comerciales, también llamados *«a pie de factura»*, que se conceden en el momento de la transacción y que implican una reducción en el ingreso del vendedor y un menor valor del costo o gasto del comprador; y condicionados, sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto (*i. e. condición*), de manera que el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, es decir, sin descuento; y el comprador debe hacer lo propio respecto de la erogación²².

En caso de cumplirse la condición el descuento se hace efectivo y, de conformidad con

¹⁹ Fl. 66 c.a. 1. Parte 3.

²⁰ «CRITERIOS PARA RESOLVER LOS CONFLICTOS DE NORMAS. Sin perjuicio de lo dispuesto por normas superiores, tratándose del reconocimiento y revelación de hechos económicos, los principios de contabilidad generalmente aceptados priman y deben aplicarse por encima de cualquier otra norma. Sin embargo, deben revelarse las discrepancias entre unas y otras. (...) Para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas».

²¹ Sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada, entre otras, en las providencias del 22 de octubre de 2020, Exp. 23318, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 10 de marzo de 2022, Exp. 24842, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²² Sentencia del 13 de noviembre de 2014, Exp. 18810, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, el vendedor deberá registrar un gasto no operacional financiero en la cuenta contable 530535 «Descuentos comerciales condicionados», mientras que el comprador está llamado a contabilizar un ingreso en la cuenta contable 421040, que lleva el mismo nombre.

Asimismo, ha sido uniforme el criterio de la Sala respecto a que los descuentos condicionados deben reflejarse en cuentas de resultado²³, no en cuentas de balance, lo que tiene incidencia en la base de tributación y, por ende, en la determinación del impuesto.

La demandante insiste en que, al haber contabilizado y declarado los descuentos condicionados como un menor valor del costo, en lugar de un mayor ingreso, se produjo un efecto neutro en el estado de resultados, por lo que no se afectó la base gravable y, por ende, el impuesto a cargo de la sociedad.

En gracia de discusión, si la sociedad hubiera adoptado como política contable tratar los descuentos condicionados y los traslados de las mercancías a los clientes como un menor valor del costo, para así llegar al mismo resultado fiscal por el año gravable 2014, debió demostrar, con las cifras extraídas de la contabilidad que, con dicho tratamiento, se produjo el aludido efecto neutro.

En efecto, el artículo 742 del ET señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil²⁴; no obstante, el artículo 743 *ib.*, señala que la idoneidad²⁵ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (*entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación*), la Sala ha precisado²⁶ que la carga de la prueba recae sobre la autoridad tributaria, quien invoca a su favor la modificación del caso (artículo 167 del CGP). Y cuando esta ejerce dicha carga y demuestra la procedencia de aumentar la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo, como ocurrió en el caso concreto, es a este a quien le corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella²⁷.

Ni las pruebas aportadas en sede administrativa, ni los ejemplos numéricos contenidos en el recurso de apelación *-en el cual se suma al costo declarado la cifra adicionada en la liquidación oficial de revisión para llegar a la misma renta líquida, los cuales corresponden solo a una operación matemática-*, demuestran el movimiento de cada una de las cuentas utilizadas, el registro en los libros auxiliares y principales de contabilidad, soportados en los documentos internos, para permitir la trazabilidad y certeza del tratamiento contable que la sociedad afirma haber realizado para registrar los descuentos condicionados, y los traslados de las mercancías a los clientes por cuenta de los proveedores, como un menor valor del costo.

²³ Sentencia del 22 de octubre de 2020, Exp. 23318. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁴ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁵ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

²⁶ Sentencia del 3 de septiembre de 2020, Exp. 21156, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez

²⁷ Sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 8 de marzo de 2019, Exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez



Los registros contables con cifras totales que se muestran en la apelación no prueban, por si solos, la afectación y el movimiento a lo largo del año de esas cuentas. Tanto en sede administrativa como judicial la sociedad, a partir de ejemplos y cifras globales, intenta demostrar las cifras declaradas como menor valor del costo, sin un nivel de detalle que permita establecer cuáles fueron los asientos contables realizados, las cuentas y/o subcuentas utilizadas y la forma como aparecen en los libros oficiales de contabilidad.

La explicación teórica de los efectos de disminuir el costo de ventas con los descuentos condicionados de cada uno de los documentos que utiliza la sociedad para registrar las operaciones con proveedores y con terceros, el detalle del movimiento a nivel de proveedores o de tipo de documento, no dan certeza de la disminución del costo de ventas por el año gravable 2014. En consecuencia, no se desvirtúa la adición de ingresos determinada por la Administración.

Y sobre las operaciones realizadas por cuenta de los proveedores se comparte el análisis efectuado por el Tribunal, según el cual, la actora no estaba facultada para afectar la cuenta de costo de ventas 6135, ya que el cobro por actividades a clientes a nombre del proveedor, no se ajusta a la dinámica de dicha cuenta; con independencia de que se tratara de un mandato y aunque se aceptara el erróneo manejo contable adoptado por la actora, se insiste en que no logró demostrar con la contabilidad o alguna prueba aportada, con valores reales y no con ejemplos prácticos, que registró un menor valor del costo y que no lo solicitó como ingreso, pues no allegó tanto en sede administrativa ni judicial soportes que demostrarán que no se vio afectado el monto del impuesto de renta del año gravable 2014, como lo sostuvo el *a quo*.

Conforme a lo expuesto, se comparte lo decidido por el *a quo* en cuanto confirmó la adición de ingresos en estudio y la sanción por inexactitud calculada en el 100 % - *procedente al haber omitido ingresos*-, sin que se presente una diferencia frente a la interpretación de las normas que rigen la materia pues, como lo reconoció la demandante, no dio cumplimiento a las disposiciones contables vigentes en el periodo discutido. Al no prosperar el recurso de apelación, se confirmará la sentencia apelada.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 [8] del CGP, no procede la condena en costas en esta instancia (*agencias en derecho y gastos del proceso*), porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1.- CONFIRMAR la sentencia del 15 de diciembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.



Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN



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

SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	66001-23-33-000-2019-00390-01 (26468)
Demandante	DISTRIBUIDORA TROPITIENDAS S.A.S.
Demandado	DIAN

De manera respetuosa, salvo parcialmente el voto en la sentencia del 26 de julio de 2023, que confirmó el fallo del del 15 de diciembre de 2021, proferido por el Tribunal Administrativo de Risaralda, Sala Cuarta de Decisión que negó las pretensiones de la demanda.

En este caso el demandante manifestó en el concepto de violación: *“No todos los descuentos que otorgan los proveedores son de carácter financiero, porque algunos obedecen a otros condicionamientos como volúmenes de compras, calidad u oportunidad; el hecho de no contabilizar los descuentos condicionados como ingresos no operacionales, sino como un menor valor del costo, no representa, para efectos tributarios y contables, una omisión de ingresos o una disminución de la base gravable para la determinación del impuesto de renta.”*

A mi juicio, como lo advierte la demandante, el hecho que los descuentos condicionados se contabilicen y declaren como un menor valor del costo, en lugar de un mayor ingreso, no afecta el tributo a cargo de la demandante porque para el impuesto de renta tiene un efecto neutro en el estado de resultados.

Por esto, teniendo en cuenta la prueba documental que presentó la demandante en desarrollo de la investigación, considero que el análisis del caso ha debido partir del hecho económico que los ingresos efectivamente se reportaron como un menor valor del costo.

Ahora, si bien es cierto para la fecha de los hechos cuestionados, período gravable 2014, las normas contables aplicables eran los Decretos 2649 y 2650 de 1993, y no las Normas Internacionales de Información Financiera -NIIF-, bajo las cuales manifestó hizo el registro, esta situación lo que generaría era una sanción por irregularidades en la contabilidad, más no la adición de ingresos operacionales planteada por la DIAN y que avaló la Sala.

En los anteriores términos precisé salvar parcialmente mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO