



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., ocho (08) de agosto de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2016-01067-01 (26331)
Demandante: Plásticos Especiales SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2012. Descuentos comerciales condicionados.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandada contra la sentencia del 25 de febrero de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que decidió²:

Primero. Declarar la nulidad (sic) la Liquidación Oficial de Revisión 052412015000006, del 2 de febrero de 2015, y de la Resolución 001506 del 2 de marzo de 2016, que resolvió un recurso de reconsideración, acorde con las razones expuestas en la parte considerativa de la presente providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable 2012.

Tercero. Condenar en costas a la parte demandada, que serán liquidadas por Secretaría, de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en armonía con el numeral 1 del artículo 365 del CGP. Se fija como agencias en derecho la suma equivalente al 3% del valor de las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

A través de la Liquidación Oficial de Revisión 052412015000006, del 19 de febrero de 2015, la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por la actora, para desconocer parcialmente «*otras deducciones*» por \$4.335.000.000 registradas en la cuenta 53053504 por concepto de descuentos comerciales condicionados, lo cual derivó en el rechazo del saldo a favor determinado en el denuncia privado y la imposición de sanción por inexactitud. El acto fue confirmado mediante la Resolución 001506, del 02 de marzo de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración³.

¹ Samai CE, índice 4, certificado B9390BE3DEF973E2 2C1880B9507EA9E9 AC23650F62E5625A EAB5B3F799FA4FE0 (pdf), p. 1.

² Cp2, f. 680.

³ Cp1, ff. 53 a 59 y 91 a 100 vto.



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 demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

I. Que se declaren nulas por ser contrarias a la Constitución y a la Liquidación Oficial de Revisión 052412015000006 del 2 de febrero de 2015 y la Resolución por la cual decide un recurso de reconsideración 001506 del 2 de marzo de 2016 ..., actos administrativos por medio de los cuales la entidad demandada desconoció a Plásticos Especiales SAS el saldo a favor declarado, liquidó mayor impuesto a cargo rechazó costos y gastos e impuso sanción por inexactitud.

II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a Plásticos Especiales SAS, declarando lo siguiente:

a) Que la liquidación privada presentada por el contribuyente y correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2012 se encuentra en firme por ser ajustada a la ley tributaria.

b) Que se cancelen los registros contables que la DIAN hubiere abierto a Plásticos Especiales SAS, como deudora del impuesto sobre la renta del período gravable 2012.

c) Que Plásticos Especiales SAS, no se encuentra obligada al pago de suma alguna por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2012 ni sanción por inexactitud.

Invocó como vulnerados el preámbulo y los artículos 1, 2, 29, 209 y 363 de la Constitución; 51 del Código de Comercio (Decreto 410 de 1971); 50 del CPACA; 26, 107, 617, 647, 683, 742, 771-2, 772 y 778 del ET; y 12 del Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación⁵:

-Abuso de poder y violación de normas superiores. Sostuvo que los actos demandados no atendieron los principios de justicia, equidad y eficiencia del preámbulo y los artículos 2 y 363 de la Constitución, pues no tuvieron razones válidas. Agregó que la Administración no valoró las pruebas y argumentaciones y solo rechazó los descuentos.

-Falta de motivación. Manifestó que, pese a demostrarse la indebida motivación, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración mantuvo la posición de que el acto administrativo requería «una declaración de hechos y de derecho», a lo cual se limitó la DIAN y era insuficiente porque se necesitaba un desarrollo argumentativo y probatorio de las glosas más allá de la transcripción normativa y la relación de hechos, pues esa era la carga mínima del fisco. Señaló que la motivación era una exigencia básica de «conducta racional» en un Estado social de derecho. Agregó que en la respuesta al requerimiento especial formuló varios «interrogantes» para que la autoridad motivara por qué los descuentos comerciales eran improcedentes; sin embargo, estos cuestionamientos no fueron analizados por la liquidación oficial de revisión, la cual simplemente apuntó que estos no desvirtuaban la glosa sin motivar las razones de esa posición, por lo que la decisión no estuvo motivada pese a que la demandada debía cumplir con dicha carga.

Del mismo modo, calificó como «acostumbrado, cómodo y reiterativo» que la autoridad no modificara su postura bajo el argumento de la inversión de la carga de la prueba, pues esto devenía de la ley y nunca desconoció dicha obligación, pues tanto los documentos aportados y explicaciones frente a las glosas como sus «interrogantes» constituyeron plena prueba y acreditaba su cumplimiento a la carga probatoria invertida, de ahí que la citada ausencia de pronunciamiento y motivación de los actos implicaba su nulidad, según lo

⁴ Cp1, f. 443.

⁵ Cp1, ff. 410 a 445.



dispuesto en la sentencia SU-250 de 1998 (MP: Alejandro Martínez Caballero). En ese orden, adujo que el acto previo expuso sin soporte probatorio que el descuento condicionado generó ventas por debajo del costo, lo cual era falso de acuerdo con la documentación aportada en su respuesta, pues sus ingresos netos por ventas fueron \$97.631.470.000 frente al costo de ventas de \$80.248.902.000, lo que derivó en una utilidad neta operacional de \$17.382.568.000 y evidenciaba la falta de motivación.

-Naturaleza jurídica de los descuentos. Censuró que la Administración señalara en el acto oficial como «establecido y probado» que los descuentos a la vinculada Comestibles Aldor S.A. (en adelante Aldor) no hacían parte de una política aplicada para clientes habituales, eran anormales y obedecían a su subordinación con tal sociedad por no establecerse las condiciones de su otorgamiento, base y porcentaje, pues en las facturas de venta no existían condiciones que demostraran que el valor inicialmente facturado disminuiría. Al respecto, señaló que lo anterior no era cierto, carecía de soporte y no afectaba el tratamiento otorgado, pues era claro que los descuentos que debían aparecer en la factura eran aquellos a pie de factura, que usualmente se otorgaban por pago de contado y no dependían de condición suspensiva, mientras que los descuentos condicionados no se facturaban porque observaban el cumplimiento de una condición pactada, como volumen de compras o pago anticipado, esto es, un hecho futuro e incierto que no generaba obligación hasta su cumplimiento en los términos del Código Civil.

Así, las apreciaciones de la DIAN contradecían la realidad legal y fáctica, comoquiera que los descuentos concedidos eran condicionados y sujetos a volúmenes de compra al tenor de los documentos entregados junto con el contrato de suministro suscrito con Aldor, de ahí que la demandada confundió los tipos de descuentos y, por ende, los actos carecieron de soporte legal e incurrieron en falsa motivación. Agregó que la Administración fundamentó el rechazo por su vinculación con Aldor sin sustentarse en norma alguna, lo cual fue ilegal y temerario, porque el descuento no se concedió por la subordinación sino por razones eminentemente comerciales. En ese sentido, adujo que, si bien la Ley 223 de 1995 reguló relaciones de vinculación, ninguna disposición previó que las transacciones entre estas fueran inválidas, por el contrario, el régimen societario estipuló una presunción de inocencia y buena fe plasmada en el artículo 29 de la Constitución.

-Violación del principio de legalidad. Desconocimiento de medios de prueba directos. Afirmó que en virtud de tal principio se reconoció el respeto a la autonomía de la voluntad, de ahí que otorgó descuentos a Aldor -su cliente con mayor volumen de ventas- para mantener e incrementar su actividad productora, lo cual no contrariaba el orden público. Sostuvo que desde la respuesta al requerimiento especial aportó las pruebas que acreditaban la realidad formal y económica de los descuentos concedidos sin que fueran revisadas por la demandada. Aseveró que, según la Corte Constitucional, toda formalidad limitaba la autonomía privada y, en este caso, la autoridad pretendía desconocer los descuentos por la supuesta falta de un documento escrito y el acuerdo previo sobre sus condiciones, lo cual no era requerido pero lo acreditó con el citado contrato de suministro, que tampoco analizó la demandada por su posición de que había una «*inversión dinámica de la carga de la prueba*», lo que llevó a una falta de pronunciamiento sumario sobre las pruebas aportadas.

Manifestó que no existía prueba de que los descuentos obedecieron a la vinculación, pues la Administración no aportó documentos en ese sentido, pese a sus amplias facultades de fiscalización. En cambio, entregó las pruebas que demostraban la realidad formal y económica de la transacción, toda vez que con la respuesta al requerimiento especial aportó, entre otros, certificaciones de revisoría fiscal de la actora y Aldor sobre las ventas, descuentos y acerca de que la maquinaria para producción de palillos y bomboneras no



se encontraba registrada en su contabilidad; fotografías de la maquinaria para la producción de tales bienes, facturas de compra, declaraciones de importación, el acta de junta directiva que concedió el descuento, relación de facturas de ventas por cliente que reflejaron 600 facturas a nombre de Aldor, relación de ventas por cliente con precio de venta, costo de venta y margen de rentabilidad [identificó cuatro clientes], notas de venta de los descuentos condicionados registrados en la cuenta 53053504 y el contrato de suministro donde se fijaron las políticas de los eventuales descuentos.

Igualmente, adujo que los comprobantes de contabilidad eran válidos y debían tenerse en cuenta (artículos 51 y 58 del Código de Comercio y 772 del ET) y destacó que la investigación nunca cuestionó que la contabilidad incumpliera la ley. Así, concluyó que cumplió con su carga probatoria, sin embargo, los actos no se fundaron en hechos probados (artículo 742 del ídem). Advirtió que, si bien la autoridad realizó una «visita» y recopiló documentos, esto no implicó que los analizara, pues de haberlo hecho se hubiera pronunciado sobre los argumentos de oposición, por lo que la visita no aportó nada a la investigación y, por ello, no hubo garantía de que las afirmaciones de la demandada se soportaran en los medios recopilados y no podía predicarse que se constituyera prueba siquiera sumaria ni el respeto al debido proceso, defensa y contradicción.

Indicó que la demandada negó sin motivo la práctica de una inspección tributaria y vulneró el artículo 778 *ibidem*, pues esta habría dirimido la controversia y garantizaba su derecho de defensa, pues permitía constatar los documentos que soportaban el descuento, entre ellos el contrato de suministro, cuya cláusula cuarta contempló los descuentos condicionados, los cuales también se soportaban con el Acta de Junta Directiva 104 de 2012. Finalmente, indicó que el cruce de información al que aludió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no era una inspección tributaria, porque tenía condiciones y reglas diferentes, siendo claro que esta fue rechazada.

-Procedencia y validez de los descuentos condicionados. Preciso que en desarrollo de su objeto social vendió materiales, compuestos, palillos, bomboneras, empaques y/o laminados a su vinculada y a terceros; no obstante, Aldor era su mayor cliente⁶, de ahí que no resultaba extraño el monto de los descuentos otorgados a esa compañía por \$4.335.000.000, pues lo normalmente acostumbrado era hacer concesiones especiales a su mejor cliente, como en la práctica lo hacía cualquier comerciante. Al respecto, indicó que lo «normalmente acostumbrado» no era lo opuesto a los gastos extraordinarios, como lo consideraba su contraparte, pues tal visión desincentivaba el crecimiento, la modernización y la libre empresa. Alegó que el planteamiento del demandado evidenciaba el desconocimiento de la normativa, los negocios y el concepto de «habitualidad», el cual no se establecía por el hecho de que se hubieren otorgado descuentos a otros clientes, sino por la constatación de que se trataba de una práctica comercial de los empresarios dentro de la actividad desarrollada (mercado). En el caso particular se confirió a Aldor por el «nivel histórico de compras», especialmente en 2012, cuando las operaciones superaron \$20.000.000.000.

Manifestó que el hecho de que la Administración verificara la cuenta 53053504 y evidenciara que los demás clientes no accedieron a un descuento condicionado no era suficiente para establecer su anormalidad en la actividad, pues no se probó que estos no fueran normalmente acostumbrados, toda vez que dicho concepto debía analizarse con criterio comercial y excluía gastos suntuarios, innecesarios o superfluos, lo cual no ocurrió, ya que el descuento se traducía en mayores ventas. Al respecto, citó

⁶ Explicó que entre los «terceros» figuraban Bimbo de Colombia, Papeles Nacionales y Productos Ramo S.A., a quienes efectuó ventas por \$10.824.496.731. Por su parte, las operaciones con Aldor ascendieron a \$20.186.887.685.

jurisprudencia⁷ que indicó que la «rigidez normativa» debía ceder ante expensas reiteradas, uniformes y comunes y reconoció como gasto asociado un incentivo otorgado por un banco, pese a no estar relacionado con su objeto social y actividad productora, de ahí que los descuentos en ese juicio debían aceptarse porque no eran superfluos y fueron concedidos a su mayor cliente. Así, los que otorgó a Aldor eran inherentes a su actividad productora de renta y reconocidos por cualquier empresa para aumentar las ventas anuales y generar rentabilidad y estabilidad, sin que estos estuvieran sujetos a la existencia de un documento, pues los contratos podían ser escritos o verbales y, en todo caso, las condiciones estuvieron acreditadas.

Por otra parte, acotó que las exigencias del artículo 107 del ET no eran exigibles a los descuentos condicionados, porque el artículo 26 ídem previó que estos afectaban los ingresos brutos y no la renta bruta. Luego, precisó que la detracción de los descuentos a los ingresos brutos tenía el mismo efecto que restarlos en el renglón de los costos y deducciones. En este caso, declaró «erróneamente» los descuentos en el renglón 55 («otras deducciones») del denuncia, pues a su juicio debieron reportarse en el renglón 46 («devoluciones, descuentos y rebajas»); sin embargo, esto no desnaturalizaba el descuento, sino que conllevaba «una simple reclasificación» que tenía el mismo efecto. Asimismo, desmintió que con el descuento reconoció gastos de terceros, pues la mención del Acta 104 de 2012 a «gastos atinentes a la maquinaria de palillos y bomboneras» fue una consideración para otorgarlo, sin que esto implicara que los asumiera o los solicitara como deducibles, para lo cual destacó las pruebas reflejaban que no tenía registros contables sobre gastos de tales maquinarias, pues estas conformaban el costo de venta de Aldor.

En forma subsidiaria, sostuvo que el descuento observó los requisitos de necesidad y proporcionalidad con criterio comercial. Subrayó que las empresas del sector y similares concedían descuentos condicionados y a pie de factura para incrementar su actividad y cumplir su objeto social. Calificó como evidente la concesión de descuentos a clientes con facturación de \$20.000.000.000 anuales para mantener la relación comercial sin consideración a la vinculación, pues sin el descuento el tercero buscaría otros proveedores. Consideró que la necesidad no podía evaluarse con la «ligereza» del análisis oficial y calificó como impreciso y subjetivo que el fisco afirmara que el efecto en su volumen de ventas era el mismo con o sin descuento, pues era una práctica comercial necesaria para incrementar las ventas. A continuación, cuestionó el supuesto incumplimiento a la proporcionalidad que sustentó la demandada en la cuenta 53053504, lo que calificó como un yerro, toda vez que esta no podía establecerse con referencia al total de la cuenta, sino frente al total de sus ingresos, considerando que, si otros clientes no accedían al descuento, este hubiese sido del 100% para Aldor, pero en su caso lo cierto fue que representó el 20,91% de las ventas y una rentabilidad del 29,62%. Adicionalmente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, desvirtuó la conclusión de la demandada sobre la supuesta desproporción basada en una muestra de once facturas, teniendo en cuenta que con una muestra de seiscientos facturas demostró que su margen de rentabilidad era superior al del sector de plásticos, lo cual no fue considerado por la autoridad. En consecuencia, adujo que el descuento no resultaba innecesario, desproporcionado ni ajeno a la práctica comercial.

Afirmó que otro requisito para la procedencia de las deducciones era que el gasto fuera indispensable, sin consideración a su permanencia, lo que acreditó pues el descuento estaba ligado a su actividad productora y, por lo tanto, su concesión tenía efectos en el volumen de ventas. Por último, insistió en la inexistencia de normas que la obligaran a publicar sus políticas de descuentos, pues esto surgía de su voluntad privada.

⁷ Sentencia del 21 de noviembre de 2012 (exp.18488, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



-Imprudencia de la sanción. Descartó su configuración, en la medida en que no declaró datos falsos, inexactos, equivocados o inexistentes y las cifras procedían de una contabilidad soportada. Expuso que la desestimación de costos, deducciones o descuentos por «falta de prueba» no implicaba su inexistencia, falsedad o simulación y citó un caso «similar»⁸ en el cual se levantó la sanción en vista de que el fisco no desvirtuó la realidad de la operación. Sin perjuicio de ello, adujo que hubo «diferencia de criterios», dado que la autoridad interpretó erróneamente la ley, no fundamentó sus decisiones y solicitó pruebas no previstas en el ET. Del mismo modo, destacó que su despliegue probatorio demostró la idoneidad de los descuentos. Consideró que la multa solo era aplicable si, entre otras cosas, la comisión del hecho configuraba un daño al Estado. Afirmó que el artículo 50 del CPACA materializó la jurisprudencia sobre los presupuestos de las sanciones administrativas y subrayó que la investigación no demostró una conducta dolosa e impuso una sanción objetiva al no valorar su conducta. Asimismo, manifestó que la demandada no motivó la multa.

Contestación de la demanda⁹

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora¹⁰. Afirmó que motivó las decisiones, porque estas contaban con anexos explicativos que reflejaban los fundamentos de hecho y derecho que las sustentaron, además analizó las repuestas del contribuyente y las pruebas. Sostuvo que solicitó el auxiliar por terceros de la cuenta 53053504, a partir de la cual estableció que los descuentos otorgados a Aldor equivalían al 97,56% del total de lo allí registrado y solo el 2.44% correspondía a otras sociedades. Igualmente, destacó que las ventas efectuadas a tal vinculada representaron el 20,57% del total de los ingresos brutos operacionales, por lo que concluyó que los descuentos no hacían parte de una política para clientes habituales y no eran normales dentro de la actividad desarrollada, de ahí que incumplían con el artículo 107 del ET.

Adicionalmente, señaló que las facturas no reflejaban que su valor disminuiría por el cumplimiento a una condición y solo evidenciaron el plazo de los pagos. Del mismo modo, la forma de implementación del descuento mediante el Acta 104 de 2012 no se asimilaba a una costumbre comercial, ya que por regla general previamente se establecían los incentivos para que los clientes se interesaran en obtenerlos. Sin embargo, la sociedad no allegó pruebas sobre el acuerdo o convenio sobre los estímulos financieros a sus clientes ni las condiciones del beneficio, de ahí que no era necesario ni proporcional y solo obedecieron a la subordinación con Aldor. Afirmó que la condición solo se dio a conocer hasta la suscripción de la mencionada acta del 19 de diciembre del año en cuestión; esto es, con posterioridad a las ventas, por lo que los ingresos recibidos estaban libres de condición y no podían detrarse de los ingresos netos en el contexto del artículo 26 del ET, que autorizaba sustraer los descuentos condicionados o no.

En el mismo sentido, indicó que la cláusula cuarta del contrato de suministro previó que la actora potestativamente otorgaría descuentos comerciales, los cuales debían ser expresos y sujetarse al artículo 1530 del Código Civil. Aseguró que no existían metas de compra individualmente programadas por cliente que demostraran un estímulo a futuro para la obtención de descuentos, pues solo hasta la reunión de la junta directiva se concedieron los descuentos a Aldor, para lo cual se tomó como referencia las ventas brutas, su rentabilidad y «gastos ajenos sin cuantía» innecesarios y sin soporte. Así, concluyó

⁸ Sentencia del 07 de octubre de 2010 (exp. 16635, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

⁹ A través de memorial del 09 de noviembre de 2016 (Cp1, ff. 465 – 467), el ministerio público allegó «contestación a la demanda», que no fue valorado por el tribunal como contestación al momento de emitir la sentencia. Además, téngase en cuenta que dicha entidad no es una parte procesal que intervenga mediante ese tipo de actuaciones.

¹⁰ Cp1, ff. 468 a 474.

que no hubo descuento alguno y su valoración probatoria observó la ley, ya que estos no fueron anunciados en forma previa a la operación comercial.

En cuanto a la sanción, afirmó que su imposición requería la demostración de su «*elemento esencial*» o «*hecho generador*» consagrado en el artículo 647 del ET, el cual no limitó su ocurrencia a la declaración de hechos económicos inexistentes, pues también cubrió circunstancias que, a pesar de ser reales, traían como consecuencia la determinación de una obligación inferior a la que legalmente exigible, como ocurría con la inclusión de una «*deducción no procedente*», lo cual implicaba que los valores reportados fueran incompletos y materializaran una menor renta líquida e impuesto a cargo. Posteriormente, descartó la configuración de la «*diferencia de criterios*» sin explicaciones adicionales.

Por último, se opuso a la condena en costas. Con base en los artículos 188 del CPACA, 95.9 de la Constitución y la sentencia C-069 de 1996¹¹, afirmó que los asuntos tributarios eran de interés público, de ahí que tal pretensión era improcedente por mandato legal, sin perjuicio de aclarar que su actuación estaba ajustada a derecho. Manifestó que una condena en costas objetiva violaba el espíritu de justicia, debido a que expidió los actos en observancia a sus funciones y la «*verdad real*». Concluyó que las costas solo procedían con la demostración de conductas temerarias o dilatorias de los apoderados y las partes, lo cual no ocurrió en este caso.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda¹². A partir de la postura fijada por esta corporación en la sentencia del 08 de octubre de 2020 (exp. 23492, CP: Milton Chaves García), precisó que los «*descuentos*» eran disminuciones del precio de venta y podían ser a pie de factura o condicionados, los cuales dependían de un hecho futuro e incierto, de manera que procedía contabilizar el valor total de la factura en el ingreso del otorgante al momento de expedirla y, una vez cumplida la condición, debía registrarse el descuento en la cuenta 530535, en concordancia con el Decreto 2649 de 1993, que estableció que estos debían reconocerse en forma separada de los ingresos brutos. Adujo que, acorde con el artículo 26 del ET, los descuentos se deducían de los ingresos brutos y daban lugar a los ingresos netos, de manera que no eran expensas deducibles de la renta bruta y no podía aplicárseles los requisitos del artículo 107 del ET.

Luego, tras describir los hechos relevantes y los medios probatorios, indicó que la jurisprudencia señaló que no existían normas que limitaran o condicionaran el descuento a una proporción específica y agregó que, aunque el descuento condicionado debía registrarse contablemente como un gasto financiero, al cumplirse la condición constituía un menor valor del precio de venta, lo que implicaba un menor ingreso. Subrayó que, para demostrar el porcentaje de descuento, las bases y sus condiciones, la actora aportó el contrato de suministro suscrito con Aldor del 21 de diciembre de 2011 sin que la demandada lo valorara en sede administrativa. Al respecto, la cláusula cuarta precisó que: (i) la actora podía otorgar descuentos comerciales a Aldor por el pronto pago o volumen total de compras anuales; (ii) si el cliente pagaba las facturas antes del plazo otorgado obtendría el 5% de descuento sobre su valor, y (iii) se otorgarían descuentos sobre el precio de los bienes suministrados condicionados expresamente al volumen total de las compras anuales que efectuara el cliente, para lo cual las partes determinaron los siguientes porcentajes: «*por compras entre \$5.000.000.000 y \$10.000.000.000 un descuento entre el 16% y el 18%; por compras entre \$10.000.000.000 y \$15.000.000.000 un descuento entre el 18% y el 20%, y por compras de \$15.000.000.000 en adelante un descuento entre el 20% y el 22%*».

¹¹ Corte Constitucional, sentencia C-069 de 1996 (MP: Antonio Barrera Carbonell).

¹² Cp2, ff. 673 a 680.



Precisó que la certificación de revisoría fiscal de la actora aclaró que esta vendió en el año 2012 a Aldor \$20.301.433.367, por lo tanto, según lo estipulado en el contrato se cumplió el hecho futuro para acceder a un descuento condicionado entre el 20% y 22%. Del mismo modo, anotó que el revisor fiscal del cliente certificó que recibió descuentos condicionados por \$4.335.000.000, equivalentes al 21,35% de las ventas, los cuales fueron aprobados al final del período mediante el Acta 104 de 2012, de tal modo que sí fueron acreditados y estos no se supeditaban al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET, porque no afectaban la renta bruta.

Puntualizó que, conforme lo señaló la demandada y no lo desconoció la actora, el descuento fue erradamente declarado en el renglón 55 -«*otras deducciones*»- en vez del correspondiente a «*descuentos rebajas y devoluciones*». Sin embargo, esto no variaba el saldo a favor de la liquidación privada, debido a que en uno u otro caso el descuento se sustraía al calcular los ingresos netos o al final como deducción al determinar la renta líquida. Así, concluyó que los actos incurrieron en falsa motivación por la inobservancia de las pruebas aportadas. Por otra parte, consideró que la sanción era improcedente, pues se acreditaron los descuentos e, igualmente, existió «*diferencia de criterios*», dado que la proporcionalidad (art. 107 ídem) no era aplicable, pues se confundió la naturaleza de los descuentos al reprochar que en las facturas no se determinó que el valor podía disminuir, pues esto era propio de los descuentos efectivos. Finalmente, condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el equivalente al 3% de las pretensiones, en consideración a la gestión de la apoderada de la actora, quien asistió a las audiencias inicial y de pruebas y presentó alegatos de conclusión (art. 5.1 del Acuerdo 10554 de 2016 del CSJ).

Recurso de apelación

La demandada recurrió la decisión¹³. Sostuvo que el *a quo* falló en sus apreciaciones al acoger los «*errados fundamentos*» de la actora, excedió el objeto del litigio y valoró en forma indebida las pruebas y preceptos aplicables, pues saneó un error del contribuyente sin tener dicha facultad, por lo que desbordó su potestad como operador judicial y lesionó al Estado. Igualmente, descartó la configuración de la «*diferencia de criterios*» y se opuso a la supuesta confusión de la naturaleza jurídica de los descuentos, pues señaló que estos no podían ser reconocidos, ya que fueron registrados erradamente en un renglón que no correspondía, frente al cual el tratamiento fiscal era diferente. Adujo que el tribunal valoró las pruebas de manera fragmentada, interpretó erróneamente la ley y con ello corrigió un yerro de la declaración que solo podía enmendar la actora, ya que se trataba de una información mal ingresada en la liquidación privada («*acto propio*»).

Al respecto, encontró que la demandante cometió un error al registrar el descuento «*como una deducción y no como un menor valor de los ingresos*», lo cual fue desatendido por el tribunal a pesar de relatarlo en los antecedentes, ya que tal tratamiento contrariaba el artículo 26 del ET y acarreaba su desconocimiento, pues aunque contablemente fueran gastos financieros no perdían su naturaleza de descuento para efectos fiscales, lo que implicaba que se restaran de los ingresos, sin que existiera posibilidad de detraerlos de la renta líquida, lo cual la actora pasó por alto en su contabilidad y, aunque reconoció el error en el recurso de reconsideración, no lo subsanó. Además, en sede judicial restó importancia al yerro bajo el argumento de que solo implicaba una «*simple reclasificación*», dado que el efecto era el mismo si los descuentos se restaban de los ingresos o de la renta bruta, lo que, a su juicio, era inaceptable, en tanto que fiscalmente existía «*afectación de las cuentas*», de ahí que el registro del descuento en una casilla errónea tenía incidencia tributaria.

¹³ Cp2, ff. 684 a 689 vto.



Adujo que, una vez advertido el error, analizó la aplicación del artículo 107 del ET, pues si bien los descuentos debían detrarse de los ingresos, solo podían afectar la depuración de la renta si cumplían los requisitos allí previstos. Además, debía tenerse en cuenta lo consignado en el Acta 104 de 2012¹⁴, que evidenciaba que la actora reconoció gastos de terceros como propios, lo que hacía que lo solicitado como descuentos de ventas se tipificara como una deducción, de ahí que requería del cumplimiento de los requisitos del mencionado precepto. De este modo, aseguró que no efectuó una errada interpretación de la disposición ni confundió la naturaleza del descuento condicionado; en cambio, la postura del tribunal no se ajustaba a la realidad del acervo probatorio.

Sostuvo que la falsa motivación no fue planteada en la demanda, por lo que el fallo era *extra petita* y se extralimitó al reconocer un valor que no se registró fiscalmente como correspondía. Asimismo, la decisión corrigió la declaración del contribuyente sin que tal facultad fuera reconocida por la Constitución o la ley. Alegó que, en virtud del principio de justicia rogada, el juez no podía asumir cargas de la actora so pena de vulnerar sus derechos al debido proceso, defensa y contradicción, pues no pudo pronunciarse sobre ese nuevo cargo. A tales efectos, recapituló el concepto de violación de la demanda y destacó que la falsa motivación por inobservancia de las pruebas aportadas que concluyó el tribunal no estaba dentro de los cargos, pues siempre se aludió a la indebida motivación, por lo que se vulneraron las prenotadas garantías constitucionales.

En ese sentido, destacó que en la audiencia inicial se fijó el litigio en torno a los cargos de la demanda, sin señalar que se efectuaría el análisis oficioso a uno nuevo, de modo que no era jurídicamente procedente que el tribunal lo evaluara como causa principal para anular los actos. Insistió en que el tribunal excedió sus facultades al subsanar el error del contribuyente al reconocer el descuento como si se hubiera declarado en el renglón correcto. Más tarde, se refirió a pronunciamientos de la Sección sobre la «*extralimitación de funciones*»¹⁵ y cuestionó que el *a quo* restó importancia al error y dió por hecho que con su sola aceptación este se subsanaba, cuando el yerro de declarar el descuento en el renglón 55 en vez del 46 subsistía en la medida que no fue corregido por la demandante y el tribunal no estaba facultado para hacerlo.

Respecto a la conclusión del tribunal sobre la procedencia de los descuentos, señaló que si bien la investigación valoró el contrato de suministro, donde se pactaron de forma general los descuentos, este preveía que la condición se sujetaría al artículo 1530 del Código Civil, que se refería «*un acontecimiento futuro*», lo cual solo ocurrió hasta el Acta 104 del 2 diciembre 19 de 2012, por lo que el beneficio se configuró después de obtenido el volumen de ventas sin necesidad de incentivos, de ahí que era inaplicable, pues contravenía el ordenamiento civil en lo atinente a obligaciones condicionadas y las tributarias en materia de descuentos. Alegó que la prenotada acta también señaló que el descuento retribuía parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones y depreciación de las máquinas de Aldor para la producción de palillos y bomboneras, lo que evidenciaba que la actora reconoció gastos de terceros como propios, lo que hacía que la partida solicitada como descuento se tipificara como deducción y debieran cumplirse los requisitos del artículo 107 del ET, de manera que el desconocimiento a los descuentos no fue por una errada aplicación de la norma o por confundir su naturaleza.

¹⁴ Se refiere al extracto con el siguiente contenido: «se concede un descuento condicionado a la sociedad Comestibles Aldor S.A, entre el 20% y el 22% sobre el total de las ventas brutas del 2012 a diciembre 31 de 2012, por concepto de cumplir un porcentaje mayor del 20% de las ventas de la compañía por el año corrido de 2012, por el alto margen de rentabilidad que generó el EBITDA en los estados financieros a noviembre de 2012 en comparación con otros clientes, y para retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación e inversión financiera de las máquinas de propiedad de Comestibles Aldor S.A, que son para la producción de palillos y bombonera para el año 2012»

¹⁵ Sentencias del 16 de septiembre de 2010 y del 24 de septiembre de 2015 (exps. 16605 y 20777, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).



Añadió que era clara la forma en que fue otorgado el descuento, pues la citada acta precisó que se concedía por «cumplir un porcentaje mayor de 20% de las ventas de la compañía por el año corrido del 2012, por el alto margen de rentabilidad que generó el ebitda en los estados financieros a noviembre de 2012», lo que a su juicio demostraba que la actora era consciente de que el descuento no lo pactó hacia futuro sino sobre lo corrido de 2012, lo cual era un hecho cumplido no futuro, de manera que el descuento fue implementado en diciembre del año revisado, pues fue en el acta donde se fijaron las condiciones para su otorgamiento. Así, concluyó que la sentencia vulneró los principios de congruencia, jurisdicción rogada, debido proceso, derecho de defensa y el artículo 121 de la Constitución.

Luego se opuso a la configuración de la falsa motivación, concepto que difería de la «falta de motivación», pues el primero se daba por la ausencia de causa legal, defectuosa calificación de las razones jurídicas invocadas o cuando las razones de hecho o derecho eran contrarias a la realidad, lo que no ocurría en este caso, en tanto los actos se soportaron en las pruebas debidamente recaudadas y valoradas bajo las disposiciones legales y constitucionales aplicables. Por último, defendió la sanción por inexactitud, pues demostró que la actora reportó en el renglón 55 de su declaración una cifra improcedente por incumplir requisitos legales. Del mismo modo, se opuso a la condena en costas porque las decisiones observaron los preceptos aplicables sin que se desvirtuara su presunción de legalidad, de modo que el fallo adolecía de defectos en su expedición.

Pronunciamientos finales

La demandante guardó silencio. Por su parte, el ministerio público solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹⁶. En relación con la falsa motivación, afirmó que la demandada no valoró las pruebas aportadas. Frente al fallo *extra petita*, explicó que el estudio de la falsa motivación estaba relacionado con los cargos de la demanda. Luego, desestimó la sanción porque estaban acreditadas las condiciones de los descuentos y existía «diferencia de criterios» sobre el requisito de proporcionalidad y la naturaleza jurídica de los descuentos. En relación con la condena en costas, se apartó del *a quo* y sostuvo que estas debían encontrarse acreditadas y, en este caso, la demandante no aportó las respectivas pruebas. Por último, afirmó que los descuentos no tenían el mismo tratamiento que las deducciones, sin embargo, esto no variaba el saldo a favor.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

Problemas jurídicos

Corresponde a la Sala definir: (i) si el tribunal incurrió en un fallo *extra petita* al declarar la nulidad de los actos demandados por falsa motivación y por corregir el error incurrido por la actora al declarar los descuentos en el renglón 55 («*otras deducciones*») y restarlos de la renta líquida, en vez del renglón 46 («*devoluciones, descuentos y rebajas*») y detraerlos de los ingresos brutos (ii) si los descuentos condicionados eran improcedentes por haberse declarado en un «*renglón*» incorrecto de la declaración de renta y por incumplir los

¹⁶ Samai CE, índice 21, certificado 9668810C5D8398CA 80CE2734B35DA848 980B937BAC7B8C4E F260B428AA8B62CC (pdf), pp. 7 a 13.

requisitos del artículo 107 del ET y por concederse sobre hechos pasados, esto es, cuando ya se había obtenido el volumen de ventas; (iii) si era aplicable la sanción por inexactitud y (iv) la procedencia de la condena en costas.

Análisis del caso concreto

2- Inicialmente, la Sala resolverá el problema jurídico relativo a si el tribunal incurrió en un fallo *extra petita* al anular los actos por falsa motivación. Sobre el particular, la apelante adujo que la actora no planteó dicha causal en la demanda, a cuyos efectos destacó las implicaciones del principio de justicia rogada y advirtió que la fijación del litigio estuvo ceñida a los cargos de la demanda, por lo que la falsa motivación no podía erigirse como el motivo principal para anular las decisiones. Resaltó que esta causal difería de la «falta de motivación» -señalada por la actora- y concluyó que, en todo caso, esto no se configuraba porque los actos se fundaron en el material probatorio debidamente recaudado y en observancia a las garantías procesales. Por su parte, el *a quo* encontró acreditada la falsa motivación en razón a la inobservancia de las pruebas aportadas, esto es, el contrato de suministro y los certificados de revisor fiscal.

Al respecto, observa la Sala que en el cargo «Naturaleza jurídica de los descuentos otorgados por la sociedad», la actora planteó que las apreciaciones de la demandada generaban «incertidumbre jurídica» y evidenciaban que su análisis carecía de soporte probatorio y legal para concluir que el descuento era improcedente, de ahí que, en su criterio, «[p]odría además constituir tal hecho falsa motivación de acuerdo con la muy amplia jurisprudencia del Consejo de Estado por cuanto los argumentos jurídicos sobre los cuales se edifica el acto administrativo son contrarios a la realidad legal y fáctica por cuanto los descuentos que la Sociedad otorgó son condicionados» (cp1, ff. 417 a 418). Con base en lo anterior, no encuentra la Sala que el fallo de primera instancia hubiera resuelto cargos ajenos al debate, ni mucho menos que el fallo sea *extra petita*, en tanto la configuración de la falsa motivación como causal de nulidad de los actos demandados fue propuesta por la actora en su demanda, contrariamente a lo manifestado por la apelante. No prospera el cargo de apelación.

3- Precisado lo anterior, la Sala abordará el segundo problema jurídico, relacionado con el «renglón» de la declaración, en el cual fueron declarados los descuentos condicionados y la valoración de las pruebas a los efectos de la procedencia de los descuentos condicionados declarados por la actora. Según la apelante, el *a quo* examinó las pruebas de manera fragmentada y excedió sus facultades al subsanar el error del contribuyente, pues solo la contribuyente podía enmendar su error -declarar un descuento condicionado como deducción-. Cuestionó que el fallo desatendió esa circunstancia a pesar de relatarla en el recuento de los hechos. Alegó que, aunque la actora lo reconoció en el recurso de reconsideración -sin subsanarlo- en sede judicial se le restó importancia porque solo implicaba una «simple reclasificación», lo cual era inaceptable porque hubo «afectación de las cuentas» y el registro del descuento en una casilla errónea tenía efectos tributarios.

Explicó que, una vez detectado el error, procedió a establecer si los descuentos cumplían los requisitos del artículo 107 del ET, pues si bien debían restarse de los ingresos solo podían afectar la depuración de la renta si cumplían dicha norma. Sobre el particular, adujo que el Acta 104 de 2012 -además de conceder el descuento- señaló que este operó para retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación de las máquinas de Aldor para la producción de palillos y bomboneras, lo que evidenciaba que reconoció gastos de terceros y se trataba de una deducción, la cual debía cumplir con los requisitos de tal precepto. Así, su desconocimiento no fue por una errada aplicación de la norma o por confundir la naturaleza de los descuentos, como lo señaló el tribunal.

Del mismo modo, alegó que solo hasta la citada acta se fijó la condición para acceder al descuento, por lo que el beneficio se configuró después de las ventas y que acorde con lo allí consignado el descuento fue concedido por «cumplir un porcentaje mayor de 20% de las ventas de la compañía por el año corrido del 2012», lo que demostraba que la actora no pactó el descuento a futuro, sino sobre lo corrido de 2012, lo cual era un hecho cumplido no futuro. Finalmente, concluyó que la sentencia vulneró los principios de congruencia, jurisdicción rogada, debido proceso, derecho de defensa y el artículo 121 constitucional.

A su turno, la demandante alegó que, en ejercicio de su autonomía, otorgó descuentos a Aldor, quien era su mayor cliente, con los cuales pretendía mantener e incrementar su actividad productora, los cuales no contrariaban el orden público, de ahí que la demandada no podía desconocerlo por falta de un documento escrito y previo sobre sus condiciones, sin perjuicio de lo cual aclaró que las condiciones del descuento fueron determinadas en el contrato de suministro suscrito con tal cliente, el cual fue aportado en sede administrativa, de ahí que demostró la realidad de la transacción. Reprochó que la liquidación oficial desconociera la ley, los negocios y el concepto de «habitualidad», el cual no se medía por la concesión del beneficio a todos sus clientes.

Sostuvo que las exigencias del artículo 107 del ET no cubrían los descuentos y afirmó que sustraerlos de los ingresos brutos tenía «el mismo efecto» que restarlos en los costos y deducciones, por lo que su declaración errónea en el renglón 55 no los desnaturalizaba, sino que conllevaba «una simple reclasificación». Con todo, defendió la observancia de tal disposición y adujo que la necesidad y proporcionalidad debían analizarse con criterio comercial. Subrayó que las operaciones con Aldor reportaron ingresos superiores a \$20.000.000.000, de ahí que el descuento era necesario para mantener la relación empresarial sin consideración a la vinculación, pues sin el beneficio el tercero buscaría otros proveedores. Censuró la «ligereza» del análisis oficial sobre la necesidad y calificó como impreciso y subjetivo que el fisco afirmara que el descuento no incidió en su volumen de ventas. Por último, explicó que la proporcionalidad no podía determinarse con base en la cuenta 53053504, sino frente al total de sus ingresos, para lo cual destacó que el beneficio representó el 20,91% de sus ventas y una rentabilidad del 29,62%.

El tribunal afirmó que, acorde con lo señalado por esta corporación, no existían normas que limitaran los descuentos a una determinada proporción y que el artículo 107 ídem no aplicaba a los descuentos, porque estos no eran una deducción. Si bien el descuento condicionado debía registrarse en la contabilidad como un gasto financiero al momento de cumplir el hecho futuro, fiscalmente correspondía a un menor valor del ingreso. Luego, con base en el contrato de suministro entre la actora y Aldor y las certificaciones suscritas por las revisorías fiscales de las sociedades, concluyó que la demandante acreditó los descuentos y, aunque reconoció que dicho valor fue declarado en un «renglón» incorrecto, esto no variaba el saldo a favor del denunciado (inciso cuarto del artículo 588 del ET).

3.1- Para dilucidar el debate planteado, partirá la Sala de señalar que los descuentos pueden ser de dos clases: (i) los efectivos o «a pie de factura», que no penden de una condición, sino que se conceden al momento de la transacción e implican la percepción de un menor ingreso para el enajenante y de un menor costo o gasto para el adquirente y (ii) los financieros o «condicionados», que son aquellos sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto, esto es, una condición, de ahí que el vendedor deba reconocer la operación por su valor total y, solo en caso de cumplirse esta, procedería el reconocimiento del descuento como gasto financiero en la cuenta contable 530535, de conformidad con lo regulado en el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993 -vigente para la época de los hechos- y, a su turno, el vendedor tendría que reconocer el correlativo ingreso (421040). Ahora bien, en la práctica comercial se ha observado que los hechos

futuros e inciertos a cuya ocurrencia se sujeta el otorgamiento de estos descuentos son normalmente el volumen de las compras y el pronto pago de la obligación, lo que puede cumplirse o no, de ahí que no figuren en la factura de venta, a diferencia de los primeros.

Constituyendo el descuento condicionado un gasto financiero, resulta claro que respecto de este deben cumplirse los requisitos de los artículos 105 y 107 del ET¹⁷, para que sea procedente su deducibilidad en el impuesto sobre la renta. Al respecto, la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005¹⁸ precisó el entendimiento de esta corporación respecto de los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Frente a la necesidad, se advirtió que hacía relación a que la expensa «real o potencialmente», permitiera desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta¹⁹ y que la proporcionalidad debía medirse con «criterio comercial» en atención a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado donde realizaba su actividad económica²⁰, lo cual debía ser acreditado por quien reclama su reconocimiento²¹. Sobre esto último, ha sido criterio reiterado de esta judicatura²² que corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), por ser quien los invoca a su favor. A *contrario sensu*, del aspecto positivo de la base gravable (adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), cuya carga recae en la autoridad.

3.2- Teniendo en cuenta el anterior marco normativo y jurisprudencial, se destacan los hechos y/o medios probatorios relevantes en el asunto bajo análisis:

(i) Con fecha 21 de diciembre de 2011, la demandante y Aldor suscribieron un contrato de suministro (prueba 8, cp1, ff. 102 a 105), en virtud del cual la primera se obligó con la segunda a proporcionarle periódicamente «los bienes requeridos para su producción conforme a las órdenes de compra que sean colocadas ... y en los términos allí indicados». Asimismo, la cláusula cuarta previó que la actora podía otorgar «descuentos comerciales» por el pronto pago de las obligaciones dinerarias o por el volumen total de las compras anuales, los cuales debían sujetarse a las siguientes «condiciones contractuales»: (i) Aldor obtendría el 5% de descuento sobre el valor total de la correspondiente factura cuando pagara sus obligaciones en una fecha previa al plazo otorgado para cada compraventa; (ii) la actora otorgaría descuentos comerciales sobre el precio de los bienes suministrados «condicionados expresamente en atención al volumen total de compras», acorde con el artículo 1530 del Código de Comercio. Se advierte que las partes pactaron expresamente que, tratándose de compras entre \$5.000.000.000 y \$10.000.000.000, el descuento oscilaría entre el 16% y el 18%. Si las operaciones se ubicaban entre \$10.000.000.000 y \$15.000.000.000, el beneficio

¹⁷ Sentencias del 30 de marzo de 2006 (exp. 14943, CP: María Inés Ortiz Barbosa); del 29 de noviembre de 2017 (exp. 20819, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 20 de agosto de 2020 (exp. 23459, CP: Milton Chaves García); y del 03 de noviembre de 2022 (exp. 25420, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

¹⁸ Sentencia del del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

¹⁹ Regla de decisión 2: «Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

²⁰ Regla de decisión 3: «La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

²¹ Regla de decisión 4: «Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

²² Expuesto (entre otras) en las sentencias del 27 de agosto de 2020 (exp. 21852, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y del 21 de septiembre de 2023 (exp. 27028, CP: Wilson Ramos Girón).

fluctuaría entre el 18% y el 20%. Por último, si las transacciones superaban \$15.000.000.000, el descuento estaría entre el 20% y el 22%.

(ii) Mediante el Acta 104, del 19 de diciembre de 2012 (prueba 13, cp1, ff. 204 a 205), la junta directiva de Plásticos Especiales S.A. concedió un «descuento condicionado» a Aldor entre el 20% y el 22% sobre el total de las ventas brutas realizadas entre enero y diciembre de 2012, dado que el tercero representó «un porcentaje mayor del 20% de las ventas de la compañías por el año corrido 2012, por el alto margen de rentabilidad que generó el EBITDA en los estados financieros a noviembre de 2012 en comparación a otros clientes y para retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación e inversión financiera de máquinas de propiedad de Comestibles Aldor S.A., que son para la producción de palillos y bomboneras por el año 2012».

(iii) A través de la certificación del 15 de septiembre de 2014 (prueba 9, cp1, ff. 107 a 126), el revisor fiscal de la demandante atestó que, durante el año gravable 2012, la sociedad «vendió todo lo que tiene que ver ... con empaques para la confitería» a Aldor por valor «neto» de \$20.301.433.367, los cuales fueron registrados en las cuentas contables 41205005 («ingresos operacionales – elaboración de productos de plástico» – \$20.186.907.765), 423595 («ingresos no operacionales – servicios (otros)» – \$216.574.936), 41752010 («devoluciones en ventas» – \$7.355.111) y 41755005 («devoluciones en ventas» – \$94.694.223), documento que fue acompañado del «detalle de ventas» y el «balance de comprobación de ventas» por cuenta contable y cliente entre enero y diciembre del prenotado año, en respaldo de la información incorporada en la certificación.

(iv) Por su parte, con la certificación del 19 de septiembre de 2014 (Prueba 10, cp1, ff. 127 a 130), el revisor fiscal de Aldor señaló que la actora concedió en 2012 un «descuento comercial condicionado» por volumen de compras equivalente a \$4.335.000.000. Sobre el particular, explicó que el tratamiento contable del beneficio consistió en disminuir la cuenta 61201425 («otros costos por descuentos»), lo cual fue reflejado en sus libros de contabilidad. Del mismo modo, aclaró que Aldor «pagó» el respectivo impuesto de renta en relación con el prenotado valor según su conciliación fiscal y contable. Al efecto, adjuntó el «libro auxiliar contable de enero 01 de 2012 a diciembre 31 de 2012 de la cuenta PUC 61201425».

(v) En la segunda certificación del 19 de septiembre de 2014 (prueba 11, cp1, ff. 132 a 199), el revisor fiscal de Aldor hizo constar que su contabilidad registraba 6 activos fijos de su propiedad (cuatro «Máquinas Extrusora Betol», una «Máquina Inyectora Welltec 320 PET» y una «Máquina Inyectora Welltec 260SE») y repuestos asociados a tales bienes, ubicados en las instalaciones de la demandante, los cuales eran usadas por esta para la «elaboración de palillos para bombones y fabricación de bomboneras». Sin perjuicio de lo anterior, aclaró que Aldor registraba «toda la depreciación, mantenimiento, repuestos y financiación de las máquinas mencionadas» en sus estados financieros, para lo cual anexó su libro auxiliar contable de activos fijos con corte a 31 de diciembre de 2012, así como fotografías de los bienes y sus declaraciones de importación. En consonancia, mediante certificación del 19 de septiembre de 2014 (prueba 12, cp1, ff. 200 a 202), el revisor fiscal de la actora afirmó que no se registró en sus libros de contabilidad «la maquinaria que usa para el proceso de elaboración de palillos para bombones y fabricación de bomboneras y que luego son vendidos a la sociedad Comestibles Aldor S.A.», toda vez que los bienes pertenecían al tercero, que los usaba para producir los artículos «que venden a Comestibles Aldor S.A.».

(vi) Auxiliar aportado por la actora de la cuenta contable 53053504 («otros descuentos») entre enero y diciembre de 2012 (prueba 12, cp1, ff. 371 a 405), el cual reflejó que los descuentos concedidos a Aldor durante la prenotada vigencia ascendieron a \$4.335.000.000. Del mismo modo, este documento fue acompañado con las Notas de



Ventas 6123, 6124, 6132, 6210, 6387, 6388, 6389, 6440, 6524, 6593, 6710, 6711, 6712, 6713, 6749 y 6750, así como las Notas Internas de Contabilidad 18040, 18154, 18876, 19193, 19298, 19357, 00018 y 00037, los cuales relacionaron «descuentos por volumen de ventas» en respaldo de la información consignada en la contabilidad.

(vii) A través de la Liquidación Oficial de Revisión 052412015000006, del 19 de febrero de 2015 (cp1, ff. 53 a 59), la Administración desconoció parcialmente «*otras deducciones*» por valor de \$4.335.000.000, registradas en la cuenta 53053504 («*otros descuentos*») correspondientes a los descuentos condicionados otorgados a Aldor. En términos generales, el acto sostuvo que no se cumplieron los requisitos de costumbre comercial ni los de necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta, según lo dispuesto en los artículos 26 y 107 del ET. Para la DIAN, el contenido del Acta de junta 104 de 2012 evidenciaba que el descuento no se asimilaba a una costumbre comercial porque, por regla general, los incentivos para la obtención de descuentos condicionados se realizaban «*previamente*» sobre la base de pagar antes de determinado plazo o por cumplir metas de compras. Sin embargo, la actora no había adjuntado documentos o comunicaciones que establecieran incentivos financieros a sus clientes.

La autoridad destacó del contenido del acta que el descuento propendía por «*retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación e inversión financiera*» de las máquinas de Aldor utilizadas para la producción de palillos y bomboneras en 2012 «*gastos ajenos sin cuantía, sin soporte e innecesarios*». Asimismo, señaló que no existían metas previas de compras para cada cliente que estimularan la obtención del beneficio, lo que inobservó la costumbre comercial, pues fue hasta diciembre del citado año que se otorgó un descuento entre el 20% y el 22% únicamente para Aldor. Así, concluyó que, al momento de aprobación del descuento -19 de diciembre-, la actora ya había obtenido el volumen de ventas con Aldor «*sin ningún incentivo previamente establecido*», de ahí que este no incidió en sus ingresos. Insistió en que el requerimiento especial propuso la glosa por el incumplimiento del artículo 107 del ET y la inobservancia a la costumbre comercial y la necesidad de la expensa, pues la actora no demostró las bases o condiciones para acceder al beneficio. Igualmente, adujo que la sociedad erró al declarar el descuento como una deducción y no como un menor valor del ingreso, «*lo cual acarrearía su desconocimiento porque no corresponde al ítem fiscal que así lo reconoce*», sin perjuicio de lo cual aclaró que, si bien el descuento debía detrarse de los ingresos brutos, debían cumplirse los presupuestos del artículo 107 del ET al afectar la depuración de la renta.

(viii) La DIAN confirmó el anterior acto mediante la Resolución 001506, del 02 de marzo de 2016 (cp1, ff. 91 a 100 vto.), para lo cual reiteró que antes del Acta 104 de 2012 no se anunciaron incentivos para la configuración de los descuentos condicionados, lo que desatendía la normatividad civil y comercial. Del mismo modo, ratificó que el rechazo de la expensa obedeció a que no estaban justificados los presupuestos del artículo 107 del ET y, a efectos de la valoración probatoria, relacionó (entre otras) las declaraciones del impuesto sobre la renta, las notas de contabilidad, el contrato de suministro suscrito con Aldor, las muestras aleatorias de facturas de venta expedidas al tercero y los certificados de revisoría fiscal, tras lo cual reiteró que el acta reflejó que el beneficio pretendía la retribución de gastos de terceros y era posterior a las ventas. Asimismo, descartó que el gasto cumpliera los requisitos generales de deducibilidad e insistió en que no se allegaron documentos para demostrar que antes de las operaciones del 2012 se informaron o acordaron incentivos con clientes.

Ratificó que los descuentos no incidieron en el volumen de ventas por la fecha en que se informó la condición -19 de diciembre de 2012-, de ahí que los ingresos de la actora no estaban afectados con condiciones suspensivas. Adujo que el contrato de suministro

preveía que los descuentos debían ser «expresos» y sujetarse al artículo 1530 del Código Civil, por ende, el beneficio debía anunciarse en una fecha previa a la operación. Por otra parte, aseveró que lo que motivó el estudio del cumplimiento al artículo 107 del ET fue haber establecido que el descuento fue declarado en el renglón 55 del formulario («*otras deducciones*») y no como un menor valor del ingreso, caso en el cual también debía acreditarse el cumplimiento de los requisitos previstos en tal disposición, en tanto afectaban la depuración de la renta. Finalmente, insistió en que la actora asumió gastos de maquinaria de Aldor, el incumplimiento de la costumbre comercial y los requisitos de necesidad y proporcionalidad.

3.3- Los hechos y pruebas descritas ponen de presente que el motivo del desconocimiento del descuento condicionado fue la inobservancia de la costumbre comercial y de los requisitos de necesidad y proporcionalidad de la expensa con la actividad productora de renta (arts. 26 y 107 del ET) y haber declarado el descuento como una deducción y no como menor valor del ingreso. Adicionalmente, los actos cuestionaron que la demandante no demostró la existencia de bases o condiciones previas para acceder al descuento, ni allegó documentos que establecieran tales incentivos a sus clientes antes del inicio del 2012, de modo que las condiciones para acceder al descuento solo fueron determinadas con el Acta 104 del 19 de diciembre de 2012, momento para el cual la contribuyente había obtenido el volumen de ventas con Aldor «*sin ningún incentivo previamente establecido*», pues allí se señaló que el descuento se concedía por haber cumplido con un porcentaje mayor de 20% de las ventas de la compañía en lo año corrido del 2012, lo que demostraba que se consideró un hecho pasado y no futuro. Además, según la propia acta, uno de los propósitos del beneficio era «*retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación e inversión financiera*» de las máquinas de Aldor usadas para producir palillos y bomboneras en 2012, lo que significó la asunción de gastos de un tercero y estaba sujeto al artículo 107 del ET.

En tal contexto, encuentra la Sala que, contrario a lo afirmado por la Administración, la demandante acreditó que las condiciones para acceder a los descuentos por parte de su mayor cliente Aldor fueron previamente pactadas, como lo pone de presente el contrato de suministro suscrito entre las partes el 21 de diciembre de 2011 -antes del inicio de la vigencia fiscalizada- en cuya cláusula cuarta consta que la contribuyente podía otorgar descuentos por pronto pago o por volumen total de compras anuales, que oscilarían entre: (i) el 16% y 18% por compras entre \$5.000.000.000 y \$10.000.000.000; (ii) el 18% y 20% por operaciones entre \$10.000.000.000 y \$15.000.000.000; y (iii) el 20% y 22% si las transacciones superaban \$15.000.000.000. Igualmente, con las certificaciones de revisoría fiscal, que fueron acompañadas por la información contable que respaldaba las afirmaciones allí contenidas²³, la actora soportó que sus ventas «*netas*» a Aldor en 2012 ascendieron a \$20.301.433.367 y los descuentos correspondieron a \$4.335.000.000, esto último corroborado por la información contenida en el auxiliar de la cuenta contable 53053504 («*otros descuentos*») entre enero y diciembre de 2012, las notas de Ventas 6123, 6124, 6132, 6210, 6387, 6388, 6389, 6440, 6524, 6593, 6710, 6711, 6712, 6713, 6749 y 6750 y las Notas Internas de Contabilidad 18040, 18154, 18876, 19193, 19298, 19357, 00018 y 00037, los cuales relacionaron «*descuentos por volumen de ventas*» concedidos al tercero en dicho periodo.

Ahora bien, al haberse establecido que las condiciones para acceder al beneficio fueron determinadas previamente a las compras efectuadas por el cliente Aldor, inclusive con antelación al periodo gravable en cuestión, en tanto el contrato de suministro contentivo

²³ Sentencias del 21 de junio de 2018 (exp. 22154, CP: Milton Chaves García); del 30 de mayo y del 02 de octubre de 2019 (exps. 23140 y 21518, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y del 13 de diciembre de 2023 y del 15 de marzo de 2024 (exps. 26443 y 27044, CP: Wilson Ramos Girón).



de las mismas fue suscrito en 2011, aspecto no controvertido en el proceso, lo procedente es desestimar la argumentación de la demanda en torno a que las condiciones solo fueron fijados en el Acta de junta directiva 104, del 19 de diciembre de 2012, habiéndose otorgado el descuento sobre las efectuadas ventas sin incentivos -sobre hechos pasados-. Así, lo que acaeció en tal oportunidad fue la aprobación del beneficio por el cumplimiento del volumen de compras pactado, conforme consta en tal documento en los siguientes términos: «se concede un descuento condicionado a la sociedad Comestibles Aldor S.A, entre el 20% y el 22% sobre el total de las ventas brutas del 2012 a diciembre 31 de 2012, por concepto se cumplir un porcentaje mayor del 20% de las ventas de la compañía por el año corrido de 2012...», reconocimiento que resultaba consistente con lo pactado previamente en dicho contrato, pues tal como lo observó el tribunal, el descuento fue del 21,35% de las ventas efectuadas a Aldor en el periodo.

Frente al reproche de la demandada acerca de que el beneficio no fue comunicado previamente a todos los clientes de la actora, se advierte que el otorgamiento de descuentos o tratamientos económicos preferenciales a clientes es una política de cada compañía que materializa la libertad de empresa y el ejercicio de la autonomía privada, razón por la cual no resulta exigible a los contribuyentes el otorgamiento de los mismos descuentos para todos los clientes, pues la adopción de tales medidas dependerá de los criterios de mercadeo de cada empresa. Además, lo que interesa al caso es que se demostró que el principal cliente era Aldor, cuyas compras en 2012 ascendieron a \$20.301.433.367, equivalente al 29,62% de las ventas totales de la compañía.

En cuanto a la «asunción de gastos de terceros», corrobora la Sala que, conforme a lo alegado por la Administración, en el Acta 104 de 2012 consta que el descuento fue concedido por «el alto margen de rentabilidad que generó el EBITDA en los estados financieros a noviembre de 2012 en comparación con otros clientes, y para retribuir parte de los gastos de mantenimiento, reparaciones, depreciación e inversión financiera de máquinas de propiedad de Comestibles Aldor S.A., que son para la producción de palillos y bomboneras por el año 2012». Sin embargo, no encuentra la Sala que tal anotación desvirtúe la configuración del descuento condicionado, primero porque se observa que fue efectuada como una consideración adicional al cumplimiento de los volúmenes de compras previamente acordados para tener derecho al descuento, lo que por sí solo resultaba suficiente para su otorgamiento, aspecto no controvertido por las partes y, segundo, porque aún bajo la premisa de que bajo la forma de descuentos condicionados se estuvieran compensando expensas vinculadas a la maquinaria para la producción de palillos y bomboneras, no se estaría frente a gastos de terceros, pues en tal caso su subyacente sería la prestación de un servicio, lo que tendría la connotación de un gasto propio para la actora, lo que se confirma con la certificación de revisoría fiscal que aunque acredita que Aldor tenía registrados 6 activos fijos de su propiedad, señala que tales bienes estaban ubicados en las instalaciones de la demandante y fueron usados para la «elaboración de palillos para bombones y fabricación de bomboneras». Sin embargo, esto no correspondió al cuestionamiento efectuado por la demandada.

Por lo anterior, no encuentra la Sala que la actora haya deducido los gastos de un tercero, relativas a la depreciación, mantenimiento de máquinas e inversión, como lo planteó la autoridad. En cambio, los medios probatorios relacionados reflejan que se pactó con Aldor el otorgamiento de incentivos por volumen de compras y que tal compañía cumplió con tal condición.

En cuanto a la declaración de los descuentos condicionados en el «renglón 55» de la declaración del impuesto sobre la renta, se advierte que tal proceder no constituye un yerro, toda vez que, como se explicó en líneas anteriores, los descuentos condicionados constituyen gasto, por lo que su reconocimiento con tal carácter era procedente. Con todo,



se puntualiza que, como señaló el tribunal, ya sea registrado el descuento para los efectos fiscales como un gasto -siguiendo la técnica contable- o como un menor valor del ingreso, el efecto fiscal es neutro en la determinación de la cuota tributaria.

No prospera el cargo de apelación.

4- Conforme con lo analizado, la Sala encuentra que los descuentos condicionados otorgados por la actora a la sociedad Aldor durante la vigencia investigada, que fueron declarados como gastos financieros, eran procedentes.

Conclusión

5- Los descuentos condicionados configuran un gasto financiero sujeto a las reglas de deducibilidad de los artículos 105 y 107 del ET, condiciones que fueron acreditadas en el caso analizado. En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia de primer grado.

Costas

6- La demandada se opuso a la condena en costas sustentada en que los actos fueron expedidos con observancia de los preceptos legales aplicables, cuya presunción de legalidad no fue desestimada por los argumentos «errados» del tribunal, argumentación que, habiendo sido desestimada en esta instancia, comporta la confirmación de la condena. Sin perjuicio de ello, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia por no estar probadas en el expediente, conforme con lo previsto en el artículo 365.8 del CGP.

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 de primera instancia conforme a la parte motiva de la providencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, 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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>