



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.3C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2017-00239-01 (25420)
Demandante	LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Renta 2013. Descuentos condicionados. Destrucción de inventarios y gastos por asesoría jurídica.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 20 de noviembre de 2019 (fl. 756 a 799 cp4), en la que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A dispuso:

***“PRIMERO.- DECLARASE** la nulidad parcial de la Resolución No. 312412015000096 del 1° de septiembre de 2015, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN le profirió a la demandante liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2013, y de la Resolución No. 007.269 del 27 de septiembre de 2016 a través de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN modificó la anterior al desatar el recurso de reconsideración interpuesto, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

***SEGUNDO.-** A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE como liquidación** del impuesto sobre la renta del año 2013 de la sociedad LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA. la efectuada por esta Corporación y que obra en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO.-** No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.(...)”*

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de abril de 2014, LG Electronics Colombia LTDA., presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable de 2013, con saldo a favor de \$35.575.916.000 -solicitado en devolución el 24 de abril de 2014-. Este denuncia se corrigió de manera voluntaria el 25 de noviembre de 2014, disminuyendo el saldo a favor a \$35.396.804.000.

Previo requerimiento especial y su correspondiente respuesta, la DIAN mediante Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412015000096 del 1° de septiembre de 2015, modificó la declaración en el sentido de desconocer gastos operacionales de administración por concepto de asesoría legal, gastos operacionales de ventas originados en descuentos comerciales condicionados y destrucción de inventarios, e imponer sanción por inexactitud de \$15.218.394.000.



El 3 de noviembre de 2015, la contribuyente recurrió la liquidación oficial anterior, siendo modificada por la Resolución 007269 de 27 de septiembre de 2016, en el sentido de disminuir el rechazo de gastos operacionales de ventas a la suma de \$37.932.989.000, consecuentemente, la sanción por inexactitud se redujo a \$15.161.680.000. En lo demás se confirmó la liquidación.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (fl. 3 cp):

“1.1. Primera

Que son nulas las siguientes resoluciones proferidas por la Dirección Distrital de Impuestos (sic) por haber sido expedidas con violación a las normas nacionales y distritales (sic) a las que hubieren tenido que sujetarse:

- (i) **Resolución No. 312412015000096 del 1 de septiembre de 2015**, por medio de la cual se determina el Impuesto sobre la Renta del año gravable 2013, a cargo de LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA.
- (ii) **Resolución No. 007269 de 27 de septiembre de 2016**, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial referida.
- (iii) *Que, en cualquier caso, se anulen las disposiciones de los actos administrativos demandados por las cuales se impone una sanción pecuniaria ‘por inexactitud’ por supuesta ‘deducción inexistente’, por no corresponder a la realidad fáctica ni encajar en la hipótesis sancionable.*

1.2. Segunda

*Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declaren en firme las declaraciones privadas que **LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA** presentó por el Impuesto sobre la renta del año gravable 2013 por encontrarse ajustadas a derecho.*

- (i) *Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca en su derecho a la sociedad demandante, declarando la firmeza de la declaración y liquidación privada del Impuesto sobre la Renta y Complementarios con saldo a favor de \$35.396.804.000,00*
- (ii) *Que se condene en costas a la DIAN.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; 3° de la Ley 1437 de 2011; 264 de la Ley 223 de 1995; 225 del Código General del Proceso; 48, 50 y 53 del Código de Comercio; 26, 107, 115, 616-1, 647, 683, 746, 750, 752, 771-2, 772, 774, 777, 787 del Estatuto Tributario; 11 de la Ley 1480 de 2011; así como, 4, 11, 12, 40 y 56 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación se resume así (fls. 8 a 112):

1. Desconocimiento de descuentos condicionados

La DIAN rechazó como deducibles descuentos condicionados por las diferencias advertidas por la entidad entre la información reportada por la demandante y 11 de sus clientes, y no por la falta de los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Esta discrepancia se deriva de diferencias i) en el método de contabilización de los descuentos condicionados, y ii) en aspectos temporales de los registros contables, lo cual se explica en las conciliaciones contables allegadas



en sede administrativa. Adicionalmente, la demandada valoró de manera fraccionada la información aportada por los terceros, pues sólo contabilizó las que le eran desfavorables a la actora sin tomar en consideración los mayores descuentos reportados por Falabella, Olímpica y Panamericana.

Los descuentos condicionados constituyen una estrategia comercial de mercadeo para la obtención de mayores ingresos en la venta de productos, la cual depende de un acontecimiento futuro o incierto que responde al contrato principal y, en tal medida, constituye un pacto accesorio con repercusiones futuras en el negocio jurídico de compraventa cuando se recupera parte de lo pagado inicialmente; por eso al haberse demostrado su existencia con registros contables aportados, su rechazo desconoce que la contabilidad del contribuyente llevada en debida forma es prueba suficiente y a su favor (artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario).

Si bien a la Administración le incumbe verificar que lo declarado por el contribuyente corresponde a la realidad, su competencia no se extiende hasta el punto de hacer a la actora responsable de los registros contables de sus clientes.

Los descuentos pactados entre la actora y sus clientes constan en contratos, ofertas mercantiles y acuerdos privados en los que se estipuló las condiciones que darían lugar a ellos (cumplimiento de ventas netas y metas regionales y locales, promoción en puntos de venta, mercadeo, manejo de línea). En estos se indicó que dichas circunstancias podían demostrarse con: *i)* nota débito a LG; *ii)* la expedición de una factura a nombre de la compañía; *iii)* el envío de un correo electrónico calculando el monto del descuento; y *iv)* la remisión de soportes físicos a LG para que efectuara la liquidación del incentivo. Así, una vez verificados los documentos anteriores y calculado el descuento respectivo, los descuentos condicionados eran concedidos a través de la expedición de una nota crédito de la actora.

Así, en la declaración de renta de 2013 se incluyeron como gastos deducibles los descuentos concedidos a los clientes en esa vigencia, cuyo cumplimiento se efectuó según el documento respectivo y la nota crédito de LG, lo que, además, se prueba con el certificado del revisor fiscal y pruebas externas e imparciales que no han sido controvertidas por la Administración. Además, según el artículo 1530 del Código Civil estos descuentos dependen de un acontecimiento futuro e incierto, razón por la que no se pueden registrar a pie de factura y deben materializarse posteriormente en una nota de crédito a favor del comprador, emitida por el proveedor en el momento en que se cumpla la condición. Es así, que la factura no es la prueba idónea de este tipo de descuento, sino del pacto condicionado.

Afirma que es improcedente probar los descuentos condicionados con facturas, porque no corresponden a la noción legal de servicio, como es el entendimiento de la DIAN, pues no existe un contrato de servicios de publicidad entre la actora y terceros. Sólo con las grandes superficies existe la condición de descontar por mayor esfuerzo de marketing denominado budget marketing, que, sin embargo, el tercero no reportó porque lo contabiliza de forma diferente.

En este asunto se presenta una compra con incentivos de esfuerzo de divulgación de los productos, pero no una obligación de publicitar, pues dicho descuento es un incentivo que depende de la voluntad del comprador mayorista, por lo que no existe una obligación de hacer, de ahí que si este no gana el descuento no se genera ningún incumplimiento, lo que lo diferencia de los contratos de servicios.



Como la DIAN el 9 de septiembre de 2014 emitió diferentes requerimientos ordinarios de información a los clientes de LG, es claro que reconoce que cada tipo de descuento puede tener diferentes posibilidades de contabilización y de interpretación, lo que se evidencia en el hecho que cada cliente utilizó cuentas PUC distintas. Por su parte, en la certificación emitida por el revisor fiscal de LG, en atención a la visita del 15 de agosto de 2014, consta que todos los descuentos concedidos por la compañía a sus clientes se registraron en las cuentas contables 52959507 "*Comercialización de Ventas con Clientes – Rebate Domestic*" y 52959508 "*Comercialización de Ventas con Clientes – Rebate Export*", por \$197.954.057.376 (\$197.703.056.389 y \$251.000.987 respectivamente). Todos estos descuentos se demostraron con las notas créditos y en muchos de los casos, con soportes provenientes de terceros, por lo que no había lugar a su rechazo.

La diferencia de descuentos condicionados advertida por la DIAN también se deriva de la falta de uniformidad en la contabilización de las notas créditos emitidas por LG para soportar el descuento, se trata de una diferencia de temporalidad de tales registros, igualmente, de la autonomía contable de cada cliente para el registro de los descuentos comerciales reconocidos por LG, como ocurrió con Éxito, Corbeta; Grandes Superficies, pues i) el descuento comercial se encuentra soportado por varios documentos, y ii) varios descuentos se encuentren contenidos en un solo documento.

En el caso de CENCOSUD GRANDES SUPERFICIES se informó que los valores correspondientes a los descuentos recibidos se encuentran distribuidos por centro de costos de cada establecimiento de comercio donde se realizaron las compras y se registraron los descuentos otorgados por LG en la cuenta 613520010, como un menor valor del costo de compra. Si bien este tercero envió a la DIAN copia de las ofertas comerciales, estas no tenían los anexos por lo que no era posible comprender la voluntad contractual de las partes en relación con las condiciones establecidas en cada oferta.

La DIAN consideró como descuento reconocido por LG a CORBETA, únicamente el valor reportado por ese tercero (\$36.834.333.991), sin embargo, pese a que el tercero indicó que adjuntaba un anexo de 19 páginas contentivo de la relación de los descuentos reconocidos por LG durante el año gravable 2013, en el expediente administrativo sólo obran 2 páginas, lo que impide comprobar con certeza la veracidad de las cifras reportadas por él. No obstante, sí permite verificar que registró los descuentos reconocidos en la cuenta PUC 6135 como un menor valor del costo de Compra.

Sobre COMCEL se precisa que la certificación emitida por su revisor fiscal acredita que las transacciones realizadas por LG se registran en las cuentas PUC 4135 "*ingresos operacionales*" 5305 "*descuentos comerciales condicionados*" y 2408 "*impuesto sobre las ventas IVA*", lo que evidencia una doble relación contractual entre LG y COMCEL S.A. donde ambas compañías pueden comportarse como cliente y proveedor de bienes y servicios. Ahora, como ese tercero lo que envió fue la relación de los descuentos que como proveedor le otorgó a LG, es claro que las cifras reportadas por COMCEL no pueden coincidir con las reportadas por LG, razón por la que esa información no puede usarse para desconocer el valor de los descuentos, lo único que prueba es la relación comercial de ambas compañías. Así, las pruebas que deben ser valoradas son las notas crédito por medio de las cuales LG acredita la existencia de un descuento a favor de COMCEL, el formato único para pago de



descuentos comerciales condicionados y las cuentas de cobro emitida del tercero donde solicita que se reconozca el descuento comercial al que tiene derecho, las cuales se aportaron con el recurso de reconsideración.

El cliente OLÍMPICA informó a la DIAN que registró los descuentos otorgados por LG en la cuenta 6135203543 como un menor valor del costo de compra. Por su parte, GRUPO ÉXITO reportó a la DIAN sólo un tipo de descuentos condicionados, pese a que se trata de un gran grupo de descuentos otorgados por LG (marketing, folletos, visibilidad en espacio privilegiado, entre otros). Esto imposibilita la comparación de las cifras reportadas por las dos sociedades, en especial cuando los descuentos reconocidos por LG el tercero los registra en la cuenta 620501.

PANAMERICANA tampoco reportó las distintas modalidades de descuentos reconocidas por LG según oferta comercial. Indicó que este tercero, los registró como un ingreso en la cuenta 421040. Por otro lado, el revisor fiscal de FALABELLA informó que los descuentos condicionados otorgados por LG los registró en la subcuenta código PUC 420540004 "*recuperación de publicidad compras (al costo)*".

En cuanto al cliente IBG¹, se pudo determinar que existe una diferencia en los soportes a conciliar de \$508.465.848.58 que obedece a notas crédito emitidas por LG en el año 2013, pero reportadas por IBG en 2014, y por notas créditos emitidas por LG en el año 2012 y tomadas por este tercero en el año 2013. Con ELECTROJAPONESA ocurrió que esa sociedad reportó los descuentos en la cuenta 429545 (ingresos diversos) y su contrapartida en la cuenta 613236 (costos) y como en el caso anterior existe diferencia en los años en que se reportó la información; mientras que la sociedad LAGOBO en algunas oportunidades reportó los descuentos reconocidos por LG en la cuenta 425050 (ingresos por reintegro de otros costos y gastos) y en otras ocasiones, en la 421040 (ingresos por descuentos comerciales condicionados), de ahí que las cuentas imputables a los descuentos y recuperación del costo concedidos por LG a ese tercero, no se consolidaron por el cliente.

Como cada cliente le daba un tratamiento contable diferente a los descuentos que recibían, era a la DIAN a la que le competía hacer una conciliación entre lo contabilizado por LG y sus clientes por tener acceso a la contabilidad de esos terceros. Aunque eso no ocurrió, las conciliaciones de la actora demuestran que, pese a los criterios disímiles de contabilización de sus clientes, no existe una diferencia material de esos descuentos que amerite ser rechazada como deducible, lo cual se corrobora con el dictamen pericial de un contador experto aportado en sede judicial.

2. Debido proceso y derecho de defensa

La DIAN vulneró los derechos de LG al no permitirle contradecir de manera inmediata la información otorgada por los terceros (testimonios), único fundamento para modificar la declaración. También, porque los requerimientos de información fueron practicados sin el previo traslado del auto que los decretó, por lo que los actos demandados se expidieron con fundamento en pruebas arbitrarias, que en algunos casos corresponden a respuestas que no reflejan la realidad comercial de la actora.

¹ De los actos se evidencia que se hace referencia a Iván Botero Gómez



La contradicción posterior a la práctica de la prueba no garantiza el derecho al debido proceso, en la medida en que se pierde su intermediación. Es así que, con la respuesta al requerimiento especial, no se garantizan los principios de contradicción y publicidad que deben aplicarse antes y durante la práctica de la prueba, pues ya se ha dado plena validez a las afirmaciones de los terceros sin la intervención del contribuyente, lo que torna en ineficaces los testimonios obtenidos.

3. Valoración probatoria de testimonios frente a la contabilidad

El rechazo de los descuentos se fundamenta únicamente en los testimonios de terceros, sin considerar la contabilidad de la actora, lo que constituye una violación de los artículos 746, 752, 772, 777 y 787 del Estatuto Tributario y 225 del Código General del Proceso. Eso, porque las pruebas documentales deben primar sobre la prueba testimonial en razón a que esta última está sujeta a errores involuntarios u omisiones, aparte que es inadmisibles cuando se trata de probar hechos que deben constar en documentos.

Así, en los antecedentes administrativos consta que los documentos entregados por LG a la DIAN en respuesta a los diferentes requerimientos son claros, fáciles de entender, pertinentes y confiables, puesto que cada descuento condicionado se soporta en la oferta comercial y la nota crédito que contienen el valor del incentivo y el cumplimiento de la condición para su concesión, por lo que debía ser suficiente con la constatación de los comprobantes contables correspondientes. Además, se desconoció la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, pues la modificación se basó en información de los clientes de LG que no tienen la calidad de testimonio, por lo que se indicó anteriormente.

4. Violación al principio de buena fe y confianza legítima

la DIAN infringió estos postulados porque en casos análogos ha asumido diferentes posturas para desconocer la legalidad de la contabilidad de la compañía. Fue así, que para la vigencia 2010 discutió la naturaleza jurídica de los descuentos comerciales condicionados, y para el año gravable 2011, pese a aceptar que eran deducibles como un gasto legítimo dentro de la actividad de mercadeo, no los aceptó en su totalidad, por haberse enviado solo una muestra representativa de tales descuentos, aunque la contabilidad estuvo a su disposición. Para el año 2013, la DIAN consideró que no era suficiente la información entregada por LG para probar los gastos incurridos a título de descuentos comerciales condicionados, pese a que se aportaron en físico y en medio magnético todos los documentos que soportan su registro contable, incluso se solicitó el decreto de una prueba pericial con el fin de verificar las operaciones, el cual fue negado por considerarla innecesaria.

La Administración concluyó que LG no contaba con los comprobantes externos y soportes del descuento, desconociendo que la nota crédito es la prueba idónea de esos registros contables, máxime cuando la contabilidad de LG no fue tachada de falsa o irregular, y podía acceder a ella con una visita a las instalaciones de la compañía o accediendo a la prueba pericial solicitada.

5. Desconocimiento de la deducción por destrucción de inventario

El rechazo fue sustentado por la DIAN en que no estaba probado cómo y porqué se destruyó cada producto, cuál era su valor o costo final de forma detallada, pues no

se dejó constancia de todo el proceso de destrucción desde que se llevó a cabo su retiro del inventario y cómo se tomó la decisión de destruir los productos. Constatación que pudo llevarse a cabo con la prueba pericial solicitada por LG y que la Administración rechazó por innecesaria.

No es cierto que LG no entregó los soportes necesarios para la aceptación de esta deducción, pues las actas de destrucción de inventarios estuvieron a disposición de la DIAN en las instalaciones de la compañía, incluso antes de la liquidación oficial, la Administración reconoció que se presentaron durante la visita tributaria del 10 de noviembre de 2014. Además, la baja de inventarios de una compañía como LG es procedente con la sola demostración de las razones comerciales de esa decisión, sin que se requieran razonamientos jurídicos, como lo entiende la DIAN, lo que se acreditó en el recurso de reconsideración con las actas de baja de inventarios y las certificaciones emitidas por las compañías encargadas de su destrucción (Belmont Trading y/o Gaia Vitare).

Las destrucciones de inventario se dan en cumplimiento de obligaciones contractuales y legales sobre garantía y manejo de bienes defectuosos, establecidas en el Estatuto del Consumidor (Ley 1480 de 2011). Ante lo cual explicó el procedimiento implementado en la sociedad para la destrucción y la información que contienen las actas y los registros contables internos.

Para la DIAN las actas no eran prueba suficiente debido que se emitieron en inglés, lo que no es una razón válida para desconocerla, pues siendo LG una multinacional, es lógico que haya estandarizado procedimientos y autorizaciones, como la destrucción de inventarios, en el idioma universal (inglés). Además, los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 prescriben que los soportes pueden conservarse en el idioma en el que se otorgaron y que pueden ser utilizados para los comprobantes de contabilidad, los que sí deben prepararse en castellano.

También se refirió a las actas de destrucción de inventarios emitidas por el Departamento de Servicio de LG denominadas "*Reporte Firma Descargue*", que cumplen todos los requisitos de ley, pues están suscritas por el analista de devoluciones, el director del área de servicio, el vicepresidente financiero y el presidente de LG en Colombia, se registra la fecha de firma de cada funcionario, la razón por la que se destruyó el producto y el valor o costo fiscal del bien.

Para la procedencia de la deducción por baja de inventarios es suficiente probar la disminución de su inventario con independencia de la cuenta contable en la que se registró tal disminución, ya que lo importante es la constatación de que esta incurrió en un gasto producto de la disminución de su inventario.

6. Gastos operacionales de administración

Los honorarios pagados a asesores legales por la asesoría en litigios tributarios y un concepto por la viabilidad de una acción de reparación directa, son deducibles de los gastos operacionales de administración (cuenta 511030 "*Asesoría Financiera*") porque fueron necesarios para preservar el patrimonio de LG, el cual le permite adquirir los electrodomésticos que comercializa, los repuestos y equipos que utiliza en la prestación de los servicios de reparación, en otras palabras, para producir renta.



Así, la relación de causalidad surge del hecho que sin la incursión en esos gastos el patrimonio de LG se disminuye, capital con el que cuenta para seguir adelantando su actividad productiva. Aunado a que, esos gastos tienen una relación indirecta con los bienes y servicios, y lo exigido por la ley es que estos tengan un efecto en la producción de renta, sean necesarios de acuerdo con un criterio comercial y sean proporcionales, lo que se cumple en este caso.

En el expediente consta que a la actuación administrativa se allegaron las ofertas, las facturas de los servicios y los productos entregables que materializaron los servicios prestados en los que debió (i) para evitar el detrimento patrimonial que le causaría la imposición de una obligación por ICA a la que no estaba obligada y (ii) los pagados por la gestión prudente de los litigios relacionados con obligaciones tributarias que pueden afectar el capital productivo de la compañía y que impacta la generación de renta. Tratándose de un gasto lo que se verifica es la relación indirecta de este con la producción de renta, pues de lo contrario se estaría en presencia de un costo.

Además, estas acciones son comunes y hacen parte de la costumbre mercantil. Es política de la compañía que frente a una actuación administrativa tributaria considerada ilícita, se deben agotar todos los medios legales para combatirla y evitar los perjuicios asociados a esta. Lo que implica que como la empresa no se dedica al ejercicio del derecho como actividad económica y no tiene personal interno experto en derecho tributario le fuera indispensable contratar asesores especialistas en esa materia.

Por tanto, la actuación de LG se identifica con lo que habría hecho cualquier empresario diligente y cauteloso a la hora de decidir cómo proseguir frente a una reclamación de importante cuantía y complejidad ante una entidad estatal. Además, las deducciones efectuadas por LG no están limitadas por la ley como deducibles y son de arraigada costumbre comercial en empresas nacionales e internacionales, como lo ha reconocido la jurisprudencia.

7. Sanción por inexactitud

La sanción es improcedente porque no se configuran los elementos objetivos y subjetivos del tipo sancionable, aunado a que existe una clara diferencia de criterios entre la Administración y la demandante en cuanto a la cantidad y calidad de las pruebas aportadas de conformidad con la normativa y la técnica contable vigente.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda (fls. 433 a 508). Frente al **primer cargo** explicó que cuenta con amplias facultades para decretar pruebas y valorar todos los medios probatorios posibles (contabilidad del responsable o de terceros, testimonios, indicios, presunciones, entre otros) que le permitan llegar al convencimiento sobre la existencia de los hechos económicos declarados. En este caso, se enviaron requerimientos ordinarios, se efectuaron visitas a la contribuyente y emitió autos de verificación o cruce a los 11 clientes más representativos de la actora. La información suministrada por los clientes de la actora, contrastada con los descuentos comerciales declarados por esta, presentaron diferencias que la hoy demandante no logró desvirtuar, salvo en los casos de los clientes OLIMPICA, PANAMERICANA y FALABELLA.



En este caso, no se discute la procedencia fiscal de los descuentos condicionados, sino que para su comprobación no basta la expedición de la nota crédito dada su condición de comprobante interno, por lo que debe estar acompañada de los documentos que demuestren la ocurrencia de la condición que da lugar al descuento. Si bien, la concesión de este tipo de descuentos no es una operación independiente y por eso no se requiere de la expedición de una segunda factura, por la naturaleza bilateral de ese incentivo comercial con incidencia contable, su acreditación mediante comprobantes internos y externos es indispensable para demostrar la realidad material del evento económico que dio origen al descuento.

No es cierto que la Administración desconoció los registros contables suministrados por la actora, pues en el proceso de determinación se valoraron esas pruebas y las allegadas con ocasión de los requerimientos y los cruces de información, sin embargo, fueron insuficientes para sustentar las diferencias encontradas respecto de lo informado por sus clientes. Adicionalmente, la demandante tuvo conocimiento de las respuestas de los terceros en las diferentes etapas de la actuación administrativa, de manera que pudo ejercer su derecho de defensa y contradicción, así como, sustentar los valores desconocidos.

En esa medida, la actividad probatoria de la DIAN fue suficiente y cumplió los principios de publicidad y contradicción, además, con la investigación no se responsabilizó a la contribuyente de los hechos y omisiones de terceros, sino que debía justificar las diferencias advertidas por cruces de información. Se tiene, entonces, que i) la información suministrada por los clientes de LG tiene la calidad de testimonio, se sustenta en la contabilidad y fue suscrita por gerentes, representantes legales y/o revisores fiscales; ii) no se exigió un contrato de servicios o pacto retributivo, comoquiera que la discusión se enmarcó en la realidad de los descuentos; y iii) si bien la nota crédito es un documento interno con validez contable, este no demuestra *per se* sustancia económica de una operación, por lo cual debe estar acompañado de otros soportes, asientos y libros de contabilidad.

Verificada la información aportada a la actuación administrativa por LG, se advirtió que con ocasión del recurso de reconsideración relacionó soportes de los descuentos que otorgó en la vigencia fiscal 2013 por un monto superior al declarado inicialmente, llegando a un incremento de \$8.538.678.685, que no justificó, bien para indicar qué valores eran deducibles o limitar la prueba a los que solicitó como deducción.

Aunado a que fue imposible aceptar las notas crédito que no estaban acompañadas de los soportes del cliente beneficiario que acreditan el cumplimiento del evento económico que dio lugar al descuento condicionado. Además, en razón del principio de asociación contable (art. 13 del Decreto 2649 de 1993) se descartaron las notas crédito expedidas en el año 2013 cuyo descuento condicionado se dio en otros años, de igual forma, se aceptaron los descuentos cumplidos en el año 2013 aunque la respectiva nota crédito se expidió en una vigencia fiscal diferente. Esa interpretación coincide con la conciliación contable efectuada por la actora respecto de los descuentos concedidos a LAGOBO, IBG y ELECTROJAPONESA.

En el caso del ÉXITO se halló que LG probó menos descuentos de los solicitados y reconocidos en la liquidación oficial de revisión, sin embargo, se mantuvieron por la previa aceptación oficial. Señaló que se aportaron notas crédito de descuentos permanentes en compras que no contemplan una condición, y en otros casos, se

realizaron descuentos en varias notas crédito sobre las mismas facturas, por lo que no está claro, por qué la misma operación mercantil otorga repetidamente descuentos por los mismos motivos. En cuanto al cliente CORBETA se advirtió que LG probó menos descuentos de los solicitados y reconocidos en la liquidación oficial de revisión, empero se mantuvieron los del acto oficial de determinación, además este tercero aportó una factura en la que el único concepto era el descuento sin incluir un bien o servicio.

Sobre CENCONSUD precisó que la actora también probó una cuantía menor a la reconocida en la liquidación oficial, sin embargo, se mantuvo por la aceptación previa. Respecto del cliente COMCEL, LG no aportó los documentos idóneos que demuestran los descuentos, pues las cuentas de cobro tan solo permiten conocer una relación entre las dos sociedades. Insistió en el desconocimiento de esta expensa por la suma de \$8.300.832.794. Frente a ELECTROJAPONESA señaló que se probaron descuentos condicionados adicionales a los reportados por ese tercero en respuesta al requerimiento de información, no obstante, como LG solicitó en la declaración de renta del año gravable 2012 la deducción de esos descuentos, no hay lugar al reconocimiento de los valores probados para el año 2013.

También sostuvo que, al resolver el recurso de reconsideración, se puso de presente que los descuentos condicionados otorgados por LG según las ofertas mercantiles se pactaron entre el 1,35% al 3%, que sumados no alcanzan a superar un 10%. No obstante, los soportes contables de los descuentos evidenciaron sumas calculadas con porcentajes del 15%, 20% 40%, 50% o 60% que, si bien pueden obedecer al acuerdo de las partes, no se aportó el documento contentivo de dicho pacto.

Sobre el **segundo cargo**, manifestó que no se vulneraron los derechos de defensa y debido proceso de la actora, porque en todo momento se acataron las reglas de procedimiento y de competencia contemplados en la Constitución y la ley, así como, los plazos y requisitos normativos para adelantar el proceso administrativo de determinación del tributo, es así que, dentro de las oportunidades legales la actora radicó la correspondiente respuesta al requerimiento especial e interpuso el respectivo recurso de reconsideración.

La prueba testimonial (**tercer cargo**) pretende demostrar hechos ajenos a las obligaciones del declarante. En este caso, los testimonios recogidos (escritos) pudieron ser controvertidos con la respuesta al requerimiento especial (medio de vinculación formal del contribuyente al proceso de fiscalización), por lo que se garantizó la publicidad y contradicción de la prueba.

Es infundado el alegato de la actora sobre el **cuarto cargo**, en cuanto a que la entidad ha variado sus argumentos para el desconocimiento de los descuentos condicionados declarados, pues lo que sucede es que la actora reiteradamente incurre en las mismas conductas y por ello, persisten las notables diferencias en los descuentos que dice haber efectuado frente a lo reportado por los terceros, por lo que, siendo consciente de tales hechos, no adopta soluciones.

En cuanto al rechazo del gasto por destrucción de inventarios (**quinto cargo**) precisó que se originó por la falta de prueba. Si bien LG aportó certificación del revisor fiscal, lo único que esta señala es que se contabilizaron retiros de inventario para destrucción, pero no dan cuenta de la realidad material, por lo que tal prueba



es inconducente. De igual manera la certificación del gerente de contabilidad, impuesto y tesorería de la demandante no prueba que sobre la mercancía se practicó destrucción alguna, aunque a partir de esta se realizan explicaciones de algunas columnas de los reportes de la actora allegados con el recurso de reconsideración.

No obstante, dichos reportes (firma de descargue y PATH), no se asemejan a las actas de destrucción. Además, de las certificaciones emitidas por los encargados del manejo integral de residuos tampoco se desprende, que efectivamente se haya realizado la destrucción de los productos, su razón, ni el cumplimiento de los demás requisitos para su aceptación como deducción. Aunado a que, por tratarse de electrodomésticos, se pudieron enajenar a menor precio al comercial o entregados para ser comercializados por partes o destinados a que sus piezas originales se utilizaran para reparar otros bienes.

De otra parte, el artículo 251 del Código General de Proceso estipula que las pruebas aportadas en idioma diferente al castellano deben contar con traducción oficial, lo cual no se cumplió en este caso.

Sobre el **sexto cargo**, señaló que los gastos relacionados con asistencia legal fueron desconocidos con fundamento en el artículo 107 del Estatuto Tributario porque no existe relación de causalidad entre los honorarios pagados y los ingresos que la actora obtiene en desarrollo de su objeto social como comercializadora de productos electrónicos y electrodomésticos, aunado a que dicha erogación no es indispensable para producir o facilitar la generación de la renta (necesidad), por lo ni siquiera debe estudiarse el requisito de proporcionalidad.

En este caso procede la sanción por inexactitud (**séptimo cargo**) ante la ocurrencia del hecho sancionable previsto en la norma, sin que exista causal eximente de su aplicación.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados (fls.756 a 799).

Consideró que los descuentos condicionados se originaron en una relación de carácter comercial entre LG y el ÉXITO, consistente en el otorgamiento de un beneficio por la adquisición de sus productos en virtud de lo cual no constan en una factura o documento equivalente, sino en la contabilidad de cada interviniente, por lo que en este caso, es verificable con los documentos internos de contabilidad de la actora según lo prevé el artículo 774 del Estatuto Tributario, comoquiera que la DIAN no la controvertió.

Manifestó que todas las notas créditos demostraban la existencia de los descuentos condicionados pues identificaban la fecha de contabilización, el motivo y valor del descuento, las facturas que lo soportan y las notas debido del cliente. Estos documentos se respaldan con el certificado emitido por su revisor fiscal, la conciliación contable de los descuentos concedidos a sus clientes en el año gravable 2013 y el dictamen pericial anexo a la demanda. A esto se suma el hecho de que el tercero al momento de rendir la información no incluyó todas las facturas



que dieron lugar a las notas créditos que se expidieron en razón a los descuentos otorgados por LG, lo que evidencia una omisión por parte del cliente.

Estas consideraciones aplican también para CORBETA (ALKOSTO) y CENCOSUD, pues las notas de crédito (con sus debidos soportes), el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial dan cuenta de la procedencia de la deducción solicitada y la diferencia del manejo contable dado por cada uno de los clientes de la demandante. Además, estos clientes tampoco reportaron en la información enviada a la administración tributaria la totalidad de las facturas que soportan los descuentos otorgados por LG. Así mismo, destacó que respecto de CENCOSUD no era cierta la afirmación de la DIAN de que ninguna de las notas créditos contaba con soporte, pues se allegaron correos electrónicos de la actora en los que autoriza del descuento y formatos únicos para pagos.

Sobre el cliente COMCEL encontró que no le asistía razón a la DIAN para desconocer las notas créditos por estar sustentadas en cuentas de cobro emitidas por el tercero, puesto que estos últimos documentos eran necesarias para hacer uso del descuento otorgado por LG. Aunado a que las notas créditos fueron presentadas con el documento interno de la sociedad denominado formato único para pago del descuento, que señala fecha, cliente, concepto que lo origina, valor a pagar y la firma del representante de LG que da cuenta de la autorización del mismo.

Consideró que la DIAN no realizó una valoración integral de la conciliación contable presentada por LG en vía administrativa, pues los clientes ELECTROJAPONESA, LAGOBO y IBG no incluyeron todas las notas créditos que fueron reportadas por la actora y presentaron algunos documentos emitidos en el año 2013, pero correspondientes a 2012 o porque fueron proferidas en el 2014, pero el descuento es del año 2013. La Administración al decidir el recurso de reconsideración, tan solo mencionó las que correspondían a la vigencia 2012, guardando silencio sobre las notas crédito que LG reportó y los terceros no, evidenciando una omisión probatoria,

Así, juzgó que los gastos operacionales de venta por concepto de descuentos condicionados respecto de los clientes CENCOSUD, ÉXITO, CORBETA, COMCEL, ELECTROJAPONESA, LAGOBO y IBG, no debieron ser desconocidos por la Administración porque fueron debidamente sustentados por la actora y constituyen gastos deducibles.

Frente a los descuentos condicionados concedidos a FALABELLA, OLÍMPICA y PANAMERICANA, advirtió que la entidad demandada a pesar de haber efectuado cruces de información no los modificó en los actos acusados. Asimismo, consideró que el desconocimiento de los descuentos condicionados del cliente INNOVAR (\$392.626.287) debía mantenerse en la medida que no fue objeto de cuestionamiento en vía administrativa ni judicial.

Indicó que la DIAN no vulneró los principios de publicidad y contradicción de la prueba testimonial, pues la contribuyente siempre tuvo a su alcance la información suministrada por sus clientes y el acervo probatorio recaudado por la Administración, no siendo posible poner en conocimiento de esta la investigación adelantada antes de la expedición del requerimiento especial, dado que entorpecería la labor de fiscalización de la autoridad tributaria. Además, el hecho de que la DIAN hubiese encontrado diferencias respecto de los descuentos condicionados constituye un indicio sobre realidad de las operaciones, por lo que,

en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso le correspondía a la demandante acreditar su existencia, como efectivamente lo hizo.

Asimismo, señaló que la negativa de la Administración de decretar el dictamen no vulneró el derecho de defensa de la actora porque la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración, expuso las razones de su decisión, además con la presente demanda, allegó el dictamen pericial que pretendía y que fue objeto de valoración.

Estimó que no se vulneraron los principios de buena fe y confianza legítima debido a que en materia tributaria hay independencia de períodos, lo que implica que si del análisis de la declaración de 2013 surgieron inconsistencias que ameritaban su fiscalización, podía adelantarse aun cuando los años gravables 2010 y 2011 también fueron investigados por descuentos condicionados.

De otra parte, el Tribunal señaló que el reporte para firmas de descargue y el reporte del PATH permitían tener certeza de la destrucción de las mercancías porque se encontraban en idioma inglés y español, indicaban la fecha, el grupo del inventario, el monto, el tipo de salida, el motivo de la salida, el valor de la mercancía destruida, el modelo a destruir, la serie, la autorización, la razón de la destrucción (dificultad de reparación), el centro de servicio y estaban suscritos por el analista a cargo, el director del centro de servicio, y la fecha de suscripción, que correspondía al año gravable 2013. Además, la actora en sede judicial aportó copia de los contratos suscritos con las empresas encargadas del proceso de destrucción y de los certificados de manejo integral de residuos, expedidos por dichas empresas una vez cumplen con la labor contratada, en los cuales se constata la fecha de la destrucción, el tipo de residuos, la cantidad de elementos destruidos y el peso. Así, el rechazo de la deducción no era procedente.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos por asesoría legal concluyó que los pagos efectuado por concepto de servicios jurídicos y tributarios tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de LG porque son gastos que toda empresa requiere para lograr una buena gestión empresarial y son necesarios porque forzosamente la empresa debe atender los distintos requerimientos que demandan el desarrollo de su objeto social, como es el pago de impuestos, en especial cuando no se cuenta con expertos en materia tributaria en la planta de personal de la compañía, conclusión que también aplica para el pago de los honorario glosados por el concepto sobre demandas. Igualmente, resultan proporcionales comparando los gastos con los ingresos brutos y netos.

Finalmente, el *a quo* resolvió que como la Administración desvirtuó los descuentos condicionados otorgados al cliente INNOVAR, debía mantenerse la sanción por inexactitud de manera proporcional a este desconocimiento, pero liquidada al 100% en aplicación del principio de favorabilidad sancionatoria.

Recurso de apelación

La demandada apeló la sentencia de primera instancia (fls. 807 a 898). Reiteró los argumentos de la oposición, para lo cual hizo una relación de los requerimientos hechos a los terceros, así como de las respuestas suministradas por ellos y las conclusiones a las que se llegó en los actos demandados. Se refirió a los soportes contables y dijo que los aportados en sede administrativa no demostraban la totalidad de los descuentos declarados, ante lo cual insistió en el análisis de las

pruebas allegadas con el recurso de reconsideración frente a cada uno de los clientes.

Se remitió al dictamen pericial e indicó que las facturas relacionadas en la página 28 fueron efectivamente valoradas por la entidad, razón por la que debe confirmarse el desconocimiento de los descuentos condicionados otorgados por el LG en el año gravable 2013 a favor de ALMACENES ÉXITO S.A., Insistió en que el cliente CORBETA allegó como único soporte facturas que especifican solamente el descuento sin referencia de ningún tipo al concepto de facturación, y las facturas indicadas en la página 31 del dictamen sí fueron valoradas, por lo que era procedente el rechazado.

Señaló que el perito en las páginas 31 y 32 del dictamen se limitó a hacer enunciados y conclusiones sin demostrar en el proceso judicial ninguna diferencia con lo señalado en la actuación administrativa frente a los clientes CENCOSUD y COMCEL, en la que sí se valoraron todas las operaciones realizadas por la actora con esos terceros.

Además, repitió los argumentos relacionados con i) la ausencia de vulneración del derecho de defensa de la actora; ii) la prueba testimonial y iii) los principios de buena fe y confianza legítima.

Pidió que se mantuviera el rechazo de los gastos operacionales de ventas por destrucción de inventarios debido que las pruebas allegadas por la actora no son idóneas para soportar en debida forma la razón y la realidad material de los eventos de destrucción en referencia. Igualmente, que no se aceptara como deducible los gastos por asesoría legal, ya que no tienen relación de causalidad con la actividad económica que desarrolla la demandante (comercialización de electrodomésticos y aparatos electrónicos) y no son necesarios porque no resultan indispensables para producir el ingreso o ayudar a producirlo. En estos dos cargos reiteró los argumentos expuestos en la oposición.

Indicó que debe mantenerse la sanción establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario porque la actora incurrió en el hecho sancionable de inexactitud sin que a su favor se presente un eximente de responsabilidad.

Alegatos de conclusión

La **demandante** (índice 18 Samai) indicó que el recurso de apelación debe declararse desierto conforme lo dispuesto en los artículos 243 y 247 de la Ley 1437 de 2011, en el entendido que carece de sustentación, puesto que se exponen los mismos argumentos del recurso de reconsideración y la contestación sin hacer ninguna referencia sobre la valoración realizada por el *a quo*, que dio lugar a la nulidad de los actos demandados.

Señaló que la apelante se refirió a cargos que no prosperaron, es decir, que no tenían interés para el apelante único. Empero, la actora reiteró las consideraciones de la demanda sobre esos cargos.

Se refirió nuevamente a los cargos de nulidad expuestos en la demanda. Señaló que de la revisión del expediente queda sin sustento la afirmación de la DIAN de



que no existían soportes del descuento, para lo cual realizó un cuadro identificando cuál era el soporte respectivo.

Explicó sobre el cliente INNOVAR, que la diferencia se concilió en la actuación gubernativa con los soportes entregados por el tercero, sin embargo, la DIAN nunca comprendió este rubro, en todo caso debería proceder su reconocimiento por los mismos argumentos en que la sentencia respalda los demás descuentos, pues la diferencia radica en las notas reportadas por el LG y el tercero.

Añadió que, si bien la DIAN cuestionó el porcentaje seleccionado para realizar el dictamen, olvida que la metodología que dicha entidad empleó para cruzar la información reportada por LG con la de terceros es mucho más precaria que la desarrollada en esa prueba, pues la administración limitó su estudio únicamente al análisis de 11 de los 340 clientes, sin cruzar con las notas crédito y las demás pruebas allegadas por la actora, mientras que el perito analizó la trazabilidad de la operación desde el inicio de la transacción (venta al cliente), hasta la nota crédito y pago por parte del tercero para obtener así el rubro de los descuentos comerciales.

Por último, reiteró los argumentos sobre la procedencia de los gastos por destrucción de inventario y de honorarios. También señaló que no hay lugar a la sanción por inexactitud por inexistencia de ánimo doloso o defraudatorio y al presentarse diferencia de criterios.

La demandada (índice 17 de Samai) insistió en lo expuesto en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público (índice 20 Samai) solicitó confirmar el fallo apelado. Hizo referencia al concepto de descuento condicionado y su tratamiento tributario y contable. De este último destacó que la nota crédito tiene el objeto de disminuir la deuda o el saldo en la respectiva cuenta, por lo que no es un mero formalismo como pretende hacer ver la apelante, sino que refleja un hecho económico, en este caso, el descuento. Así, era necesario revisar la conciliación contable de la actora, la cual fue corroborada con el dictamen y las notas de crédito allegadas en sede administrativa, todo lo cual permite concluir que los descuentos reportados por la demandante corresponden a su realidad económica.

Sobre los gastos por asesorías legales señaló que son fruto de la actividad mercantil de la demandante, pues se originan de sus obligaciones fiscales, por lo que cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Se refirió a los valores rechazados por destrucción de inventarios manifestando que, como lo expuso el tribunal, los documentos aportados dan certeza de la realización material de la destrucción y, por ende, procedía la deducción.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación formulado por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad parcial de los actos acusados. En concreto, la Sala debe establecer si respecto de la



declaración de renta del año gravable 2013 procede el rechazo de gastos operacionales de venta por descuentos condicionados y por destrucción de inventarios, así como gastos operacionales de administración por asesorías legales. Consecuentemente, si procedía imponer a la actora sanción por inexactitud.

Previo a resolver de fondo estos asuntos, es importante realizar las siguientes precisiones. La primera está relacionada con los alegatos presentados por la demandante, quien indica que el recurso de apelación de la DIAN no contiene argumentos de oposición respecto de la sentencia de primera instancia y por eso debe declararse desierto. Para la Sala no hay lugar a acceder a lo solicitado, pues si bien la entidad demandada en su escrito de apelación reitera argumentos expuestos en sede administrativa y en la contestación a la demanda, también hizo referencia a su inconformidad con el dictamen pericial, el cual fue fundamento importante de la decisión impugnada, pues la DIAN insiste en que sí valoró todas las pruebas allegadas al expediente administrativo, motivo diferente es si hay prosperidad a este argumento, que es lo que se estudiará en esta providencia.

Ahora, no se desconoce que en el recurso de apelación la demandada mencionó los cargos de nulidad relacionados con la violación al debido proceso, la prueba testimonial y los principios de confianza legítima y buena fe, los cuales fueron fallados por el tribunal a su favor. En consecuencia, la Sala estima que sobre ellos no hay lugar a pronunciarse porque no se plantea inconformidad alguna contra la sentencia de primera instancia.

La segunda precisión consiste en el hecho en que la actora, también en los alegatos, hace referencia al rechazo de descuentos condicionados con el cliente INNOVAR, pues considera que eran procedentes según los argumentos expuestos en la sentencia de primera instancia. Sin embargo, se pone de presente que el tribunal señaló que este aspecto no fue controvertido en sede administrativa ni judicial, lo que precisamente originó la nulidad parcial de los actos demandados, empero la sociedad actora no presentó recurso de apelación. Por ello, la Sala se abstendrá de pronunciarse sobre los descuentos otorgados a este tercero, pues el alegato de conclusión de segunda instancia no constituye la etapa procesal correspondiente para presentar inconformidades que debieron ser recurridas.

En ese sentido, procede la Sala con su análisis.

1. Descuentos condicionados

Para la demandante, la DIAN incurrió en una indebida valoración probatoria de los descuentos comerciales condicionados otorgados en el año gravable 2013 porque dio prevalencia a la información de los clientes beneficiarios de los descuentos sin considerar que estos los registran de manera disímil, y que algunos de estos hechos económicos si bien suceden en la vigencia analizada la nota crédito no se emite en el mismo año calendario. Para la demandada, la documentación entregada por la actora es insuficiente para constatar la realización de los descuentos condicionados en la medida que no está respaldado con los debidos soportes, especialmente por existir diferencias entre lo que la actora acreditó y lo que sus clientes informaron a la administración.

El Tribunal dio la razón a la demandante porque constató que la DIAN no hizo una valoración completa de los soportes entregados por LG, toda vez que se limitó a

comparar lo informado por esta y por sus clientes sin considerar la disparidad de registros contables que se presentaban y las omisiones o errores de información en que esos terceros habían incurrido, lo cual fue confirmado en el dictamen pericial practicado en sede judicial.

A efectos de dirimir el debate propuesto, la Sala se remite a la sentencia de 24 de octubre de 2013² en la que se puntualizó en qué consisten los descuentos comerciales y los descuentos financieros, así:

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

Los descuentos comerciales o a ‘pie de factura’ se conceden cuando se realiza la operación, no están sometidos a condiciones o hechos futuros y no implican erogación alguna, sino un menor ingreso generado por ventas para quien enajena, con la correlativa disminución del costo por compras para el adquirente.

Los descuentos ‘a pie de factura’ usualmente se restan del precio de venta y, por tal razón, no se ven reflejados en la contabilidad (...).

Los descuentos financieros o condicionados, por su parte, dependen de un hecho futuro o condición, que puede que ocurra o no. Estos descuentos normalmente se conceden al cliente que paga la deuda antes de que venza el plazo acordado (...).

La esencia o realidad económica de los descuentos es que representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados” (resaltos fuera del texto).

Entonces, los descuentos condicionados son en el menor valor a pagar que un proveedor concede a sus clientes por política comercial o suceso cumplido, y una vez se cumple la condición, afecta la depuración de los ingresos netos del beneficiario y para quien los otorga constituyen un gasto. Así, los descuentos condicionados “no figuran en la factura de venta o del servicio porque estos solo se registran contablemente hasta tanto se hagan efectivos, es decir, en el momento en que se cumplan las condiciones exigidas para su otorgamiento”³.

Ahora bien, sobre los descuentos condicionados discutidos, se precisa que en este caso no se cuestiona su existencia, manejo como gasto y su registro contable, como tampoco el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. Lo que está en discusión es el monto de las deducciones, pues lo declarado por la actora difiere de lo informado por los clientes a quienes les fue otorgado el descuento y la falta de soportes proferidos por dichos terceros.

Nótese que en el requerimiento especial la DIAN señaló que “Al validar el contenido de la cuenta descuentos comerciales condicionados, en las diferentes ofertas comerciales, todos obedecen a una oferta MARCO comercial suscrita entre LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA y los diferentes terceros, tenemos que la definición de los valores que componen la oferta, son los descuentos ya sea por rebate, desarrollo del negocio, manejo de línea, sell out, servicio logístico, que en común tienen; una CONDICIÓN en donde el oferente enviará unas notas débito o crédito, de acuerdo a unas condiciones colocadas por LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA” (fl. 3042 ca16). Así mismo, en la liquidación oficial de revisión se indicó que “para el desconocimiento de

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 24 de octubre de 2013, expediente. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³ Sentencia de 29 de noviembre de 2017, exp. 25000232700020080023801, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que cita el fallo del 24 de octubre de 2013, exp. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencia del 20 de agosto de 2020, exp. 23459. C.P. Milton Chaves García.



los descuentos comerciales condicionados propuestos en el requerimiento especial, la administración no se fundamentó en la falta de los presupuestos establecidos en el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, ni al indebido registro contable, ni a la falta de servicios autónomos contratados con los clientes, ni a los demás conceptos invocados por los apoderados, sino a la diferencia del valor presentada entre la información reportada por la sociedad LG y los terceros cruzados por la entidad; diferencia que corresponde a una cuantía y no a dichos conceptos, por lo que no es procedente que el Despacho se pronuncie sobre cada uno de los conceptos manifestados por los actores” (fl. 144 cp.)

Ahora, en el expediente se encuentra probado lo siguiente:

- A folio 2992 del cuaderno de antecedentes 15, se encuentra el cuadro comparativo de los descuentos condicionados que los 11 clientes requeridos por la Administración informaron haber recibido de LG en la suma de \$126.873.441.315, que confrontado con lo declarado por la actora respecto de esos mismos terceros (por un total de \$162.886.641.663), da como resultado una diferencia de \$37.949.395.032. Este valor se redujo con ocasión al recurso de reconsideración presentado por la sociedad a la suma de \$37.677.345.000.
- Certificado del revisor fiscal de LG del 22 de septiembre de 2014 (fl. 65 ca1) en el que consta que, de acuerdo con los libros auxiliares de la contabilidad al 31 de diciembre de 2013, la Compañía registró en las cuentas contables 52959507 y 52959508 denominadas “Comercialización de Ventas con Clientes - Rebate Domestic” y “Comercialización de Ventas con Clientes - Rebate Export”, respectivamente, un valor por \$197.954.057.376, según se detalla a continuación:

Cuenta	Concepto	Valor
52959507	Comercialización de Ventas con Clientes – Rebate Domestic	\$197.703.056.389
52959508	Comercialización de Ventas con Clientes – Rebate Export	\$251.000.987
Total		\$197.954.057.376

- Con el recurso de reconsideración la actora aportó conciliaciones contables de 3 de los 11 clientes con los que la DIAN cruzó información (LAGOBO, IBG y ELECTROJAPONESA), en las que justifica que las diferencias de información de estas compañías y LG resultó de considerar notas créditos de operaciones comerciales de otras vigencias fiscales (fls. 3396 y 3397 ca17; 3430 a 3432 ca18; y, 3501 y 3502 ca18).
- Dictamen pericial elaborado por contador especialista en derecho tributario, aportado con la demanda (fl. 221 a 268 cp2), en el que dicho profesional concluyó que la actora efectuó un adecuado manejo de su contabilidad respetando plenamente las normas contables vigentes, en especial, la dinámica que la cuenta 52 exige, en la medida que en esta se deben registrar los gastos de ventas, como son los descuentos comerciales condicionados. Y que, el registro de los descuentos comerciales condicionados por parte de los clientes de LG como un menor valor del costo, es una práctica respaldada en el Decreto 2650 de 1993, en cuanto estipula que en la cuenta 6225 denominada “Devoluciones, rebajas y descuentos en compras CR” se deben registrar los descuentos que las empresas obtienen en las compras efectuadas.

Explicó que las notas crédito que LG emite son válidas para probar sus registros contables en cuanto acogen las normas básicas y técnicas del Decreto 2649 de 1993, normativa que no condiciona el reconocimiento de los citados descuentos a la acreditación de documentos de terceros, aunado a que la actora podía registrar los descuentos comerciales condicionados tan pronto



otorgaba, ejecutaba y emitía las notas crédito correspondientes. También, que en su estudio encontró que los clientes de LG no entregaron información completa de los descuentos que esta les concedió, toda vez que de algunas notas crédito que consolidaban varios descuentos de un mismo período no se informaron ni entregaron todas las facturas, existieron notas créditos no reportadas, y que las cuentas a las que eran llevados esos descuentos varían según el criterio de cada cliente.

Frente a lo expuesto y a las pruebas reseñadas, en primer lugar se pone de presente que i) el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993 señala que los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal; ii) el artículo 4 *ibidem* prevé que la información contable debe ser comprensible y útil, en algunos casos comparable, siendo comprensible cuando es clara y fácil de entender; útil cuando es pertinente y confiable; pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna; confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos; y comparable si ha sido preparada sobre bases uniformes; y iii) la contabilidad llevada en debida forma es prueba suficiente (art. 744 Estatuto Tributario).

En tal virtud, la Sala encuentra que en este proceso la demandante acreditó que contabilizó los descuentos condicionados otorgados en el año gravable 2013 en las cuentas de gasto identificadas bajo los códigos 52959507 *comercialización de ventas con clientes – rebate domestic* y 52959508 *comercialización de ventas con clientes – rebate export*, el primero por \$197.703.056.388,84 y el segundo por \$251.000.987,13 (fl. 2888 ca15), lo cual se encuentra respaldado por el certificado de revisor fiscal citado y el dictamen pericial que da cuenta de la entrega completa de las notas crédito y soportes en poder de la actora, a partir de lo cual pudo corroborar que los clientes requeridos por la DIAN suministraron información y documentación incompleta de los descuentos comerciales concedidos por LG, aunado a que realizaron contabilizaciones en cuentas diferentes, prueba que no fue desvirtuada por la autoridad tributaria.

Además, la Sala pudo constatar que LG con el recurso de reconsideración entregó las notas crédito, formato único para pagos de descuentos, formatos de descuentos, facturas de descuentos, notas débito de sus clientes, relación de los descuentos aplicados en las notas crédito, cuentas de cobro de los descuentos, es decir, los soportes de orden interno y externo de esos rubros, no obstante, el análisis de la DIAN consistió en validarlos hasta la concurrencia de la información entregada por los terceros que, como se dijo, presentaba vacíos.

Ahora, en el recurso de apelación la DIAN, frente a los descuentos otorgados al EXITO, hizo una relación de la valoración sobre algunas notas crédito, al respecto destaca la Sala que las observaciones o razones del rechazo corresponden a la denominación o tipo de descuento y el cumplimiento de la condición, aspectos que no fueron cuestionadas por la autoridad tributaria en la liquidación oficial y cuando hace mención a que la nota no concuerda con la información de la factura, no identifica a qué conceptos hace referencia, pues se trata de una afirmación genérica.

Así mismo, frente al EXITO y CORBETA se observa que, i) aunque en un cuadro comparativo la DIAN en unas columnas menciona el dictamen pericial no pone un



reparo concreto frente a esta prueba y se limita a transcribir la valoración hecha en el recurso de reconsideración y *ii*) hace referencia a valores que fueron reconocidos en sede administrativa, porque lo que la valoración probatoria de estos documentos no es objeto de controversia.

Frente CENCOSUD y COMCEL el apelante se limitó a manifestar que valoró todas las pruebas, sin hacer reparos puntuales sobre lo estudiado en la sentencia de primera instancia.

A esto se suma, que, pese a que la administración tenía en su poder los soportes allegados por la parte demandante, los valoró incorrectamente, por lo que se desestima la conclusión general que sustenta el recurso de apelación. Se ponen de presente las siguientes situaciones:

Almacenes Éxito S.A. (fl. 179)

Análisis del reporte contable y soportes de las cifras descuentos condicionados reportados por LG como otorgados al ÉXITO							
Documento de LG que ampara el descuento (CN)	Fecha docto	Valor Nota Crédito (CN)	Código Tipo Descuento	Soporte del cliente beneficiario del descuento	OBSERVACIONES SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS		
					Análisis y Observaciones	Porcentaje de descuento actividad "sello ut support" superior al 10%	Valor amparado en facturas expedidas por LG correspondientes a operaciones del 2012 o años diferentes al 2013
CN061845	28/06/2013	4.595.678	TM_Z02	Nota Débito 9100153314	Si bien se aporta nota crédito de LG y relación de PTO (sin aportar las Facturas de venta expedidas por LG (PTO)). La nota débito del ÉXITO no corresponde con el valor de la nota crédito que aporta LG, sin que de los documentos se encuentre elementos que permitan inferir que dicha nota crédito tenga correspondencia con un descuento otorgado y reconocido por el tercero mediante nota débito.	30%	

Los soportes que LG entregó de este descuento se encuentran en los folios 4407 a 4412 ca23. En la nota débito que la DIAN desestima por no tener el mismo valor de la nota crédito (\$4.595.678), en el tercer ítem se registra la suma de \$13.666.627, que en la relación de facturas se observa integrada por **\$4.595.678**, \$6.585.847 y \$2.485.076, el primero de dichos valores es el mismo de la nota crédito NC061845 y del formato de descuentos, documentos en los que se registra el mismo concepto sell out, por consiguiente, son evidencia válida de la ejecución y el monto del descuento otorgado por LG.

Frente a este mismo cliente se tiene (fl. 185):





Análisis del reporte contable y soportes de las cifras descuentos condicionados reportados por LG como otorgados al ÉXITO							
Documento de LG que ampara el descuento (CN)	Fecha docto	Valor Nota Crédito (CN)	Código Tipo Descuento	Soporte del cliente beneficiario del descuento	OBSERVACIONES SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS		
					Análisis y observaciones	Porcentaje de descuento actividad "sello ut support" superior al 10%	Valor amparado en facturas expedidas por LG correspondientes a operaciones del 2012 o años diferentes al 2013
CN071329	27/12/2013	2.221.156	TM_Z02	Nota Débito 9100165479	Si bien se aporta nota crédito de LG y relación de PTO (sin aportar las Facturas de venta expedidas por LG (PTO)). La nota débito del ÉXITO no corresponde con el valor de la nota crédito que aporta LG, por lo que no se puede inferir que dicha nota crédito tenga correspondencia con un descuento otorgado y reconocido por el tercero.		

Los soportes de este descuento se encuentran en los folios 4496 a 4499 ca23. Al respecto no es cierta la afirmación de la DIAN, pues en la nota débito que la Administración desestima, en el tercer ítem se reporta la suma de \$2.221.157, que coincide con el valor registrado en la nota crédito en el tercer renglón de la relación de facturas y en el formato de descuentos. En estos documentos se registra el mismo concepto sell out 40%, por consiguiente, son evidencia válida de la ejecución y el monto del descuento otorgado por LG.

CORBETA (fl. 195)

Análisis del reporte contable y soportes de las cifras descuentos condicionados reportados por LG como otorgados a COLOMBIANA DE COMERCIO – CORBETA							
Documento de LG que ampara el descuento (CN)	Fecha docto	Valor Nota Crédito (CN)	Código Tipo Descuento	Soporte del cliente beneficiario del descuento	OBSERVACIONES SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS		
					Análisis y observaciones	Porcentaje de descuento actividad "sello ut support" superior al 10%	Valor amparado en facturas expedidas por LG correspondientes a operaciones del 2012 o años diferentes al 2013
CN071225	25/12/2013	6.395.446	TM_Z02	Factura 0000394833	Valor soporte por monto inferior a valor de la nota crédito solicitada en descuento (folio 7661).		

Los soportes que LG entregó de este descuento se encuentran en los folios 7676 a 7678 ca39. La DIAN rechazó este rubro porque LG suministró una factura por valor menor al de la nota crédito. Sin embargo, a folios 7677 y 7678 se encuentran las facturas INGR -0000394833 de 29 de octubre de 2013 por \$6.172.600 e INGR -0000396611 de 27 de noviembre de 2013 por \$222.846, que suman \$6.395.446, igual valor de la nota crédito y del formato de descuentos, en este último documento se encuentra señaladas las mismas facturas anexas por LG. Se tratan, entonces, de pruebas válidas de la ejecución y el monto del descuento otorgado por LG que la DIAN inadvirtió.





En el caso del cliente CENCOSUD, la Sala encontró que LG allegó las notas crédito junto con el formato de descuentos, algunas facturas emitidas por el tercero y formatos únicos para su pago. Sin embargo, la DIAN no reconoció todos los descuentos al considerar que no se habían aportado para todas las notas de crédito soportes del beneficiario o cliente que demostrara la ocurrencia y monto de este concepto, documento que, valga resaltar, ninguna norma le obliga a la actora a acreditar, en especial cuando los soportes de orden interno ni la contabilidad fueron cuestionados por dicha entidad. Además, como se advirtió, sobre este tercero el recurso no presentó una argumentación específica. En tal sentido la Sala encuentra que no prospera el recurso de apelación.

Respecto del cliente COMCEL, la DIAN rechazó los descuentos condicionados porque LG los acreditó con las notas crédito, el formato único de aprobación del descuento y con las cuentas de cobro emitidas por el tercero para hacerlos efectivos, los cuales consideró insuficiente para comprobar el acaecimiento de la condición de la que pendía el descuento. Ahora, en el recurso de apelación, se echan de menos razones puntuales de inconformidad de la DIAN con lo decidido por el tribunal.

Sin embargo, la Sala observa la nota crédito CN075235 (fls. 8727 ca44) de US\$6.027, por descuento *sell in* rebate, a la que se anexó formato único de pago de descuento en la que se especifica un valor a pagar por descuento de US\$6.027, soportado en la cuenta de cobro 6312, por la suma y concepto de rebate (fls. 8728 ca44). Documentos a los que se adjuntó la mencionada cuenta de cobro 6312 de 16 de diciembre de 2013 por la suma de US\$6.027 (fl. 8729 ca44).

Es claro, entonces, que los documentos aportados por LG a la actuación administrativa permiten conocer la ejecución del descuento condicionado, y que eran esos los documentos que estaban al alcance de la actora

En lo que concierne a los clientes LAGOBO, IBG y ELECTROJAPONESA, la Sala advierte que la actora aportó conciliaciones contables de las diferencias que su información presentó frente a la entregada por esos terceros a la Administración (fls. 3396 a 3397 ca17, 3430 a 3432 y 3501 a 3502 ca18, respectivamente), pese a ello la recurrente no interpuso reparo puntual sobre lo decidido por el tribunal, pues se circunscribió a señalar que en sede administrativa valoró las pruebas aportadas.

Así mismo, la Sala recalca que los descuentos relacionados con los clientes FABELLA, OLÍMPICA y PANAMERICANA fueron aceptados en su totalidad por la DIAN, por lo que no hay lugar a emitir ningún pronunciamiento al respecto.

Se concluye que, la Sala encontró que el estudio de la Administración no fue integral, puesto que en algunos casos se validó solamente el dato que coincidía con la factura o nota débito señalada por el tercero, o, no se validaron porque en criterio de la entidad requerían de un documento externo, todo ello sin considerar que eran varios los documentos que soportaban el descuento y que fueron anexados por la actora.

En consecuencia, como el tribunal consideró que los documentos aportados eran suficientes para demostrar los descuentos y se evidenció que la DIAN no desvirtuó dicha decisión, como quedó expuesto, la sala confirmará la sentencia de primera instancia en lo relacionado con este cargo.

2. Destrucción de inventarios

La Administración rechazó el gasto que la actora declaró, por ausencia de prueba sobre la realización efectiva de la destrucción de inventario. Eso, porque en su criterio las actas de retiro de inventario, las certificaciones del revisor fiscal, así como las actas emitidas por el Gerente de Contabilidad, Impuestos y Tesorería de LG, y las certificaciones de terceros no son suficientes para tener certeza de la destrucción de los productos. Es decir, sobre esta deducción, no se cuestiona el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

A este respecto se reitera lo expuesto por la Sala en la sentencia del 17 de septiembre de 2020⁴, en cuanto al desarrollo jurisprudencial que la deducción por destrucción de inventario tuvo antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016. Lo precisado en aquella ocasión es lo siguiente:

“Sobre este punto se destaca que antes de la modificación dispuesta por la Ley 1819 del 2016, el artículo 64 del ET no regulaba la posibilidad de reconocer como deducción los gastos operativos de ventas por destrucción de inventarios por obsolescencia, sin embargo, la jurisprudencia de la Corporación sí lo reconoció haciéndolo extensivo al cumplimiento de los requisitos del artículo 107 ib.

Es así como la Sala ha señalado que en materia de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente que deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos, ni usados ni comercializados de ninguna forma, se admite su valor como expensa necesaria, siempre que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tienen relación de causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad.

La precisión se dio porque en sentencia del 27 de octubre de 2005 con ocasión del juicio de legalidad del Concepto DIAN 71050 del 31 de octubre del 2002, se advirtió que el artículo 64 del Estatuto Tributario autorizaba la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptaran el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, ‘hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras’ y si se demostraba la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, podían aceptarse sumas mayores, pero no aceptaba la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías, por ello el inciso final del artículo 148 ib., de manera expresa, advertía sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al determinar que ‘No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventario’⁵.

Se sostuvo que cuando se trataba de contribuyentes que debían adoptar el sistema de inventarios permanentes -como en este caso, en donde la parte actora manifestó que ese era el método que usaba-, el régimen tributario no preveía la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio, por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se manejaba a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993), la cual no era deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

*Sin embargo, explicó que ‘tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y **que no puedan ser comercializados** de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como ‘expensa necesaria’ deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta y que es*

⁴ Consejo de Estado. Sección Cuarta. sentencia del 17 de septiembre de 2020, exp. 24020, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁵ Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un período gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

necesario y proporcionado a esa actividad; y, además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo, el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, donde tal disminución puede ser tratada como costo (art. 64 E. T.)”

Es necesario advertir, que si bien la jurisprudencia transcrita hacía referencia a medicamentos -que son de fácil destrucción-, nada impide que en casos en los cuales los inventarios correspondan a otro tipo de mercancías, no se puedan aplicar estos criterios, de acuerdo con lo que se pruebe (Subraya fuera del texto)”

Ahora, con el fin de demostrar la realidad de la destrucción de los productos, la demandante acreditó:

- El objeto social de LG es: “LA COMERCIALIZACIÓN EN GENERAL DE ELECTRODOMÉSTICOS, APARATOS ELECTRÓNICOS Y UTENSILIOS RELACIONADOS CON LA INDUSTRIA ELECTRÓNICA, PRODUCTOS, EQUIPOS, ACCESORIOS, MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, SERVICIOS, INSUMOS, BIENES DE PRODUCCIÓN Y TECNOLOGÍA DE CARÁCTER EXTRANJERO Y NACIONAL. LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, DISTRIBUCIÓN Y VENTA AL POR MAYOR Y AL DETAL DE LOS ARTÍCULOS ANTES RELACIONADOS.” (fl. 3119 ca16)
- Contratos suscritos con las empresas GAIA VITARE LTDA. (fls. 3122 a 3125 ca16) y BELMONT TRADING COLOMBIA S.A.S (fls. 3126 a 3130 ca16) para i) la recolección, transporte, destrucción y tratamiento, aprovechamiento y disposición final de residuos electrónicos y eléctricos en forma racional y ambientalmente segura; y ii) almacenamiento, embalaje, preparación y transporte de material de LG, para su disposición final racional y ambiental.
- Certificado del revisor fiscal de la sociedad demandante, que da cuenta que en la vigencia fiscal 2013 se contabilizaron en la cuenta corporativa 52351505 “Asistencia técnica -reparaciones por terceros” y en la cuenta 14352015 “Inventario de producto terminado out” tres retiros de inventarios para destrucción correspondiente al código de grupo de inventario TVLE42NF y descripción LED LCD TV 42 (FHD). El primero el 27 de mayo por la suma de \$83.171.676, el segundo, el 25 de junio, por \$45.248.567, y el tercero, el 13 de diciembre, por la suma de \$127.223.926 (fl. 3295 ca17).
- Certificación suscrita por el Gerente de Contabilidad, Impuestos y Tesorería de LG (fls. 3297 a 3298 ca17), en el que señala que el documento soporte de la destrucción es el acta de destrucción de inventarios denominada internamente “Reporte para firma descargue”, cuya información es compilada inicialmente y agrupada mensualmente en el sistema de información gerencial y contable GERP, el cual emite el reporte PATH. Además, el acta de destrucción debe contar con la autorización interna del director del Área de Servicio, CFO y presidente.
- Actas denominadas “REPORTE PARA FIRMAS DE DESCARGUE” firmadas por el analista, directos, CFO y presidente (fls.3306 a 3321, 3324 a 3329, 3332 a 3349, ca17), en las que se evidencia el registro de: tipo de producto, modelo, número serial, centro de servicio, autorización y fecha de autorización. En ellos se identifica la razón de la descripción de la destrucción en inglés.
- Reporte PATH (fls. 3300 a 3305, 3330, 3331, 3349 a 3351, 3368, 3369, 3376 y 3377 ca17), que contiene, en inglés y español, los conceptos registrados, tales como el nombre de la cuenta del gasto, el registro en el grupo del inventario, costo, monto a descargar del inventario, tipo de salida, identificación de la transacción, fecha de la operación, entre otros. Además,

resumen del reporte en el que se aprecia la afectación de la cuenta corporativa 54740201.

- Certificados de manejo integral de residuos expedidos por la empresa GAIA VITARE (fls.273 a 296) y comprobantes de pago por la destrucción de inventarios a ese contratista (fls. 298 a 319), aportados con la demanda.

Ahora, el artículo 251 del Código General del Proceso establece que los documentos extendidos en idioma distinto al castellano solo pueden valorarse como prueba en los procesos judiciales cuando son traducidos por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por un traductor designado por el juez. Con base en la norma procesal, en principio, algunos de los certificados aportados por LG no podrían ser valorados en este proceso porque fueron parcialmente extendidos en idioma diferente al castellano. No obstante, se destaca que el Tribunal valoró los certificados con apartes en el idioma inglés al proferir la sentencia de primera instancia y consideró que con las demás pruebas se comprobaba la destrucción de los productos. Y que esos documentos fueron debidamente allegados al expediente y decretados como pruebas junto con los demás que integran los antecedentes administrativos.

Así mismo, si bien la entidad ha indicado que algunos informes están en inglés, también es cierto que concluyó que los mismos no eran suficientes para demostrar la destrucción, de ahí que se desprenda una valoración por parte de la administración de tales pruebas.

Todo lo anterior, permite a la Sala concluir que la destrucción de inventarios a la que se vio avocada la actora está soportada en varios documentos suscritos por diferentes funcionarios, que permiten tener certeza de la destrucción efectiva de los elementos dados de baja. Por lo expuesto, no prospera el presente cargo de apelación.

3. Gastos operacionales de administración

En cuanto al gasto incurrido por la actora en el pago de asesoría legal, la Administración discute que este rubro no cumple con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, porque no está directamente relacionado con el objeto social de LG.

Mediante Sentencia de Unificación del 26 de noviembre de 2020 (exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza), se precisó el alcance y contenido de los requisitos generales de deducibilidad de que trata el artículo 107 del Estatuto Tributario, con fundamento en las siguientes reglas:

1. *Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.*
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.

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.*
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.*
5. *Las anteriores reglas jurisprudenciales de unificación rigen para los trámites pendientes de resolver en vía administrativa y judicial. No podrán aplicarse a conflictos previamente decididos.*

A efectos de demostrar que el gasto satisface los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, LG aportó:

- Relación de soportes de 1° de enero a 31 de diciembre de 2013 (f. 293 ca2) registrados en la cuenta 51103001 que dan cuenta de los pagos efectuados en el ejercicio a las firmas consultoras Deloitte Asesores y consultores Ltda. y KPMG Impuestos y Servicios Legales Ltda.
- Facturas de ventas por los servicios legales dentro del proceso de determinación oficial del ICA del año gravable 2010. y por los servicios profesionales de Asesoría Tributaria; acompañados del formato de aprobación para la celebración de contratos .

Además, la actora argumentó que era necesaria la asesoría de abogados externos especialistas en materia tributaria porque no cuenta con personal interno capacitado para llevar a cabo esa gestión, por lo que actuó como habría hecho cualquier empresario diligente y cauteloso a la hora de decidir cómo proseguir frente a una reclamación de importante cuantía, compleja de tratar frente a un ente estatal y potencialmente adversa a sus intereses económicos, pues de resultar en un egreso de su patrimonio, implicaría una disminución del capital que le permite adquirir nuevo inventario y sufragar todos los costos y gastos que le requiere su actividad comercial. Por su parte, la DIAN discutió que este gasto no es deducible porque no tiene una relación directa con la actividad productora de renta de LG.

Sobre el particular debe recordarse que, para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo. Por eso, las pruebas y argumentos de la actora permiten a la Sala concluir que la demandante incurrió en los señalados gastos de asesoría legal en procura de la defensa adecuada de los intereses económicos de la compañía (elemento causal), cuya gestión sólo podía encomendarse a personal externo calificado teniendo en consideración las sumas que estaban en discusión.

En consecuencia, el gasto incurrido por la actora es deducible en términos del artículo 107 del Estatuto Tributario y, en tal sentido, no prospera este cargo de apelación.



4. Sanción por inexactitud y costas

De otra parte, la Sala precisa que se mantiene la sanción liquidada por el *a quo* en razón a que el desconocimiento de descuentos comerciales condicionados concedidos al cliente INNOVAR que no fueron materia de reproche en la demanda ni en el recurso de apelación.

En tal sentido se confirmará la sentencia de primera instancia al no prosperar los cargos de la apelación presentada por la DIAN.

Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a la condena en costas (gastos del proceso y agencia en derecho) en esta instancia porque no se probó su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y porque prosperaron parcialmente las pretensiones de las partes.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, el 20 de noviembre de 2019.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería a la abogada Jannette Gómez Velásquez, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder obrante en índice 23 de Samai.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO