**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., ocho (8) de octubre de dos mil veinte (2020)**

**Radicación número: 66001-23-33-000-2016-00292-01 (23492)**

**Actor: PAPELES NACIONALES S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 27 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda que declaró la nulidad de los actos demandados y en su parte resolutiva dispuso[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn1" \o "):

“1.**DECLÁRASE LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412014000024 del 30 de diciembre de 2014, por medio de la cual se modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por la empresa Papeles Nacionales S.A., correspondiente al período gravable del año 2012, así como de la Resolución Recurso Reconsideración No. 000201 del 18 de enero de 2016, confirmatoria de la anterior, por las razones expresadas en la parte considerativa de esta providencia.

2.Como consecuencia de la declaración que antecede y a título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al período gravable del año 2012, por los argumentos anotados en la parte motiva de este proveído.

3. Se condena en costas a la entidad demandada, por lo considerado en la parte motiva del presente fallo. Liquídense por la Secretaría de esta Corporación.

(…)”.

**ANTECEDENTES**

El 16 de abril de 2013, la sociedad Papeles Nacionales S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, la cual fue corregida mediante formulario nro. 1103604770519 de 2 de septiembre de 2013, en la que registró en el renglón de devoluciones la suma de $15.018.813.000, y como saldo a favor a $5.476.758.000.

Previo Requerimiento Especial, la DIAN profirió Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412014000024 del 30 de diciembre de 2014, mediante la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2012, en el sentido de desconocer los descuentos condicionados por valor de $10.571.695.000, rechazó como gastos operacionales de venta la suma de $1.031.680.000, y determinó un impuesto a cargo de $5.490.197.000 y una sanción por inexactitud de $6.129.586.000.

El 5 de marzo de 2015, el demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 000201 del 18 de enero de 2016, modificando el acto recurrido, al aceptar los gastos operacionales de venta registrados en la declaración, y mantuvo el desconocimiento de los descuentos condicionados por valor de $10.0571.695.384. Reliquidó el impuesto y determinó como total saldo a pagar la suma de $3.593.755.000.

**DEMANDA**

**Pretensiones**

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, la sociedad Papeles Nacionales S.A. formuló las siguientes pretensiones[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn2" \o "):

“**PRIMERA**

Que se declaren nulos en su totalidad los siguientes actos administrativos:

(i) La liquidación Oficial de Revisión No. 162412014000024 del 30 de diciembre de 2014, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas de Pereira de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN modificó la declaración del impuesto sobre l renta del año gravable 2012, del contribuyente PAPELES NACIONALES S.A. (en adelante “PANASA” o la Compañía”) y;

(ii) La Resolución No. 00201 del 18 de enero de 2016 por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, resolvió el recurso de reconsideración confirmando parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412014000024 del 30 de diciembre de 2014”.

**SEGUNDA**

Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la parte actora, manifestando que la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al período gravable 2012 presentada por PANASA ha quedado en firme.

**TERCERA**

De manera subsidiaria y solo en caso de no prosperar la pretensión principal, solicitamos se revoque la sanción por inexactitud dado que no se configuran los presupuestos de derecho que la hacen procedente. Además, teniendo en cuenta que en todo caso, se presenta una causal excluyente de inexactitud al configurarse un clara diferencia de criterios respecto de la interpretación del derecho aplicable”.

**Normas violadas**

El demandante invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 de la Constitución Política; 40 y 42 de la Ley 1437 de 2011, [90](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=134), [107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155), [643](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=800), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) y [743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920) del Estatuto Tributario.

El **concepto de la violación** se sintetiza así[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn3" \o "):

Los actos adolecen de falsa motivación, pues la Administración señala que los descuentos comerciales concedidos por la demandante corresponden al 70%, sin considerar que el requisito de proporcionalidad no es exigible para la aceptación del descuento, al no tratarse de un costo o una deducción.

La DIAN desestimó el estudio de mercado aportado en la actuación administrativa que demuestra que el descuento comercial concedido por la demandante a Servicios Tad se ajustan a las condiciones de mercado, y el 70% señalado por la DIAN corresponde a la proporción del descuento otorgado a Servicios Tad sobre la totalidad de los descuentos mas no respecto al valor de la venta

De acuerdo con el comparativo de las operaciones con Servicios Tad y terceros, se desprende que el precio de venta neto no presenta mayores diferencias, lo que demuestra que el descuento concedido no afecta de manera desproporcional desde un punto de vista comercial la operación. De manera que los descuentos comerciales cumplieron con el principio de plena competencia, atendiendo las circunstancias particulares sin desbordar los límites de las operaciones comparables, pues las operaciones realizadas con Servicios Tad no se hicieron a un menor valor que las exportaciones con terceros.

El estudio de mercado demuestra la realidad de los descuentos concedidos junto con el convenio de descuento comercial suscrito entre las partes, y el certificado de revisor fiscal, el cual detalla las ventas realizadas a Servicios Tad, la declaración de cambio y el documento de exportación, por lo que constituyen prueba conducentes e idóneas que demuestran la realidad de las operaciones cuyo contenido en todo caso no fue desvirtuado o controvertido por la Administración.

Es improcedente la imposición de la sanción por inexactitud, pues los valores registrados en la declaración son reales y obedecen a operaciones veraces y soportadas.  Aunado a que se encuentra configurada la diferencia de criterios del derecho aplicable frente al rechazo de los descuentos comerciales dado que el requisito de proporcionalidad previsto en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T. no aplica para los descuentos y estos atendieron el principio de plena competencia.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn4" \o "):

Adujo que la Administración no cuestionó las operaciones de venta entre la demandante y la sociedad Servicios Tad, sino la existencia del descuento desproporcionado concedido a esta, pues de acuerdo con el convenio del descuento comercial, no existe proporción frente al porcentaje de descuento y las condiciones para que este proceda.

El descuento concedido está supeditado a una condición o hecho futuro, que en términos generales otorga el vendedor bajo la condición que se pague la factura antes del plazo concedido o que se cumpla con un volumen de compra, razón por la que este no se incluye en la factura al no ser posible determinar el mismo hasta que se cumpla la condición.

La demandante no demostró el cumplimiento de la condición para que procediera el descuento, pues no se conoció cual era el volumen de compras trimestrales que debía cumplir el cliente para su procedencia o la fecha cierta en que debían ser pagadas las facturas, lo que dio lugar al desconocimiento por parte de la DIAN.

La Administración conforme a las pruebas aportadas por la demandante, determinó que estas no lograron probar que los descuentos comerciales otorgados obedecieran al cumplimiento de una condición, pues solo se limitó a demostrar que las operaciones se ajustaban a los precios de mercado.

Los descuentos al ser detraídos de los ingresos resultan en menor valor del ingreso para llegar a la renta bruta que en todo caso afecta la depuración de la renta líquida pues se traduce en una menor base para el cálculo de la carga impositiva. De manera que el descuento resulta ser desproporcionado considerando que fueron concedidos a un solo cliente del total de los descuentos por ventas.

El contrato, o el estudio de mercado aportado no constituyen pruebas idóneas que acrediten la procedencia del descuento condicionado, sino que las operaciones realizadas con Servicios Tad se efectuaron a precios de mercado, lo cual no fue discutido por la Administración, pues el desconocimiento de los descuentos obedeció a la desproporción de estos frente a los ingresos y el incumplimiento de las condiciones por parte de Servicios para la procedencia del descuento.

La inclusión de descuentos por ventas improcedentes que derivaron en una disminución en la renta líquida gravable y en consecuencia en un menor impuesto a cargo, aunado a que son datos falsos e inexactos, constituye un hecho sancionable por inexactitud en virtud del [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del E.T.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Risaralda, declaró la nulidad de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la declaración de renta del año 2012, y condenó en costas a la parte demandada, bajo los siguientes argumentos[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn5" \o "):

El certificado del revisor fiscal y el acuerdo comercial de descuento acreditaron que la compra determinada de un volumen de mercancía daba lugar a un descuento, y la forma de pago consistía en la cancelación del valor de las facturas de manera anticipada, sin que sea exigible el requisito de proporcionalidad frente a los descuentos comerciales.

El desconocimiento por parte de la DIAN del estudio de mercado transgrede el principio de libertad probatoria previsto en el Estatuto Tributario, pues con este se demostraron los descuentos concedidos sin que fuera necesario acreditar el volumen de venta como cumplimiento de la condición.

Se vulneró el principio de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, como garantía del debido proceso y derecho de defensa de la demandante, pues mientras en el requerimiento se desconocieron los descuentos comerciales con fundamento en el incumplimiento del principio de proporcionalidad de estos frente a los ingresos, en la liquidación se estableció que la controversia se suscitó por la insuficiencia probatoria que acreditara el volumen de las ventas para la procedencia de los descuentos.

Los actos demandados adolecen de falsa motivación ocasionada por la vulneración al derecho de contradicción, y la inobservancia de las pruebas aportadas, toda vez que la Administración estableció con fundamentos distintos a los elementos probatorios, la inexistencia de los descuentos comerciales.

En virtud de la declaratoria de nulidad de los actos, se abstuvo de pronunciarse frente a la sanción por inexactitud.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **parte demandada**interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn6" \o "):

Los actos demandados fundamentaron el desconocimiento de los descuentos comerciales en el convenio de descuento comercial, el certificado del revisor fiscal, pruebas que fueron aportadas al expediente administrativo y valorados en oportunidad, pero que no acreditaron los hechos y condiciones que acreditaran la procedencia de los descuentos.

El estudio de mercado aportado no acredita la procedencia del descuento condicionado, sino que las operaciones realizadas con Servicios Tad se efectuaron a precios de mercado y eran proporcionales comparados con otras sociedades, aspecto que no fue discutido por la Administración, pues el desconocimiento de los descuentos obedeció a la desproporción de estos frente a la totalidad de los ingresos que incidieron en la base gravable y el impuesto a cargo, pues son desproporcionados y ajenos a lo lógica empresarial.

La decisión de la Administración se fundamentó en hechos probados, por lo que le correspondía a la demandante la carga de la prueba de acreditar los datos registrados en su declaración privada al haber sido desvirtuada su presunción de veracidad.

Contrario a lo aducido por el Tribunal, no se vulneró el principio de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, pues conforme a los argumentos allí expuestos, siempre se cuestionó la procedencia de los descuentos por el incumplimiento del requisito de proporcionalidad respecto de los ingresos y la totalidad de los descuentos registrados, sin que se modificara la motivación de los actos.

En la liquidación oficial además se indicó que la sociedad demandante no probó el descuento condicionado hubiera obedecido al cumplimiento de una condición que diera lugar a un descuento de tal magnitud, es decir siempre se cuestionó el porcentaje y el valor desmedido del descuento mas no la realidad de la venta como erradamente se interpretó, argumento que fue objeto de controversia por la demandante garantizando su derecho de defensa y contradicción.

Por último, solicita que se revoque la condena en costas en razón a que no se encuentra probada su causación dentro del proceso.

**CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El **Ministerio Público**[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn7" \o ") solicitó revocar parcialmente la sentencia de primera instancia, en el sentido de dar aplicación al principio de favorabilidad y reducir la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia del saldo a pagar. Considera que no existe una falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial pues la Administración siempre cuestionó la procedencia de los descuentos condicionados por el incumplimiento de los pagos anticipados de las facturas o el cumplimiento de un volumen de compras de Servicios Tad, conforme al acuerdo de descuento aportado, lo cual no fue probado por la demandante.

El certificado del revisor fiscal y el convenio de descuentos suscrito por la demandante y la sociedad Servicios Tad no son pruebas suficientes, útiles y pertinentes para probar el cumplimiento de la condición para la procedencia de los descuentos, razón por la cual los actos demandados se encuentran ajustados a derecho y gozan de presunción de legalidad.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La**demandante**reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn8" \o ").

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn9" \o ").

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sección pronunciarse sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 162412014000024 del 30 de diciembre de 2014 y la Resolución nro. 000201 del 18 de enero de 2016, proferidas por la DIAN.

En concreto, la Sala debe determinar: (i) si se vulneró el derecho al debido proceso del demandante por el desconocimiento del principio de correspondencia previsto en el [artículo 711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del Estatuto Tributario; en caso de prosperar el cargo del recurso, ii) la Sala verificará si es procedente el rechazo de los descuentos condicionados registrados por la demandante en su declaración privada.

**Correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión**

La DIAN en su recurso de apelación indicó que no existe una falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, pues el motivo que dio lugar al desconocimiento de los descuentos condicionados siempre obedeció a la falta de proporcionalidad de estos frente a los ingresos y la totalidad de los descuentos conforme al [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T.

El [artículo 711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del E.T. establece que las modificaciones planteadas en la liquidación oficial deben guardar congruencia con los hechos y glosas del requerimiento especial, como acto previo que contiene todos los puntos que son objeto de modificación por parte de la Administración, junto con las explicaciones que lo sustentan. Ello como garantía del derecho al debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente, pues al existir identidad en las glosas, estas pueden ser discutidas mediante argumentos y pruebas que justifiquen los datos registrados en su declaración privada, y no se vea sometido a una glosa que no tuvo oportunidad de controvertir[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn10" \o ").

En el caso concreto, se observa que en el requerimiento especial la Administración cuestionó la procedencia de los descuentos condicionados por no cumplir con el requisito de proporcionalidad del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T. respecto a los ingresos percibidos por la sociedad Servicios Tad, así:

“(…) La Administración considera que para el caso de la Sociedad Servicios Tad S.A., este valor no conserva el principio de proporcionalidad que establece el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del estatuto Tributario, al determinarse que la mencionada empresa genera para PAPELES NACIONALES ingresos brutos por valor de $19.979.697.581 pero en la realidad económica tan solo ascienden a la suma de $9.408.002.197, pues registra unos descuentos por la suma de $10.571.695.384 (folios 896 a 899 impreso parcial auxiliar suministrado en medio magnético) es decir un descuento nunca antes visto del 52.91%.

Por su parte, en la liquidación oficial de revisión, la Administración reiteró que los descuentos condicionados deben ser proporcionales frente a los ingresos que genera la operación, en los siguientes términos:

“El descuento comercial, si bien es cierto no es una erogación o salida de dinero de la empresa, si se constituye en un concepto que se detrae de los ingresos bruto que genera la sociedad y que afectan de manera directa la renta líquida y por tanto debe realizarse guardando la proporción no solo con los ingresos que le genera la operación sino la totalidad de los descuentos mismos, y en el caso concreto a la sociedad Servicios Tad S.A. se le otorgaron descuentos por valor de $10.571.605.384, de un total de devoluciones, descuentos y rebajas declarado de $15.018.813.000, es decir el 70%, los cuales considera este despacho que salen de la costumbre comercial, incluso de los descuentos promedios otorgados por la misma sociedad pues como ya se dijo son el 70% del total.

Ahora, si en aras de la discusión se aceptar tal porcentaje, tampoco se evidencia ni se demostró por parte de la sociedad que el descuento condicionado hubiera obedecido efectivamente al cumplimiento de una condición, pues el convenio celebrado entre la sociedad SERVICIOS TAD S.A. y PAPELES NACIONALES S.A., establece de manera general la aplicación de los descuentos y (sic) pero nunca se enviaron pruebas de cuál fue la condición cumplida que ameritara un descuento de tal magnitud; el convenio de descuento comercial en ventas de exportación aportado como respuesta al requerimiento especial (..)”.

Para la Sala, la actuación de la Administración no desconoció el principio de correspondencia, pues desde el requerimiento especial se modificó el renglón 46 «Descuentos, Devoluciones y Rebajas», con fundamento en que los descuentos condicionados otorgados a la sociedad Servicios Tad no cumplen con el requisito de proporcionalidad respecto de los ingresos obtenidos de dicha sociedad y frente a la totalidad de los descuentos concedidos.

A su turno, la liquidación oficial de revisión reiteró lo señalado en el requerimiento y termina refiriéndose a los argumentos planteados por la demandante en la respuesta al requerimiento especial relativos al cumplimiento del volumen de compras de la sociedad Servicios Tad, como condición para la aplicación del descuento condicionado o financiero de acuerdo con lo establecido en el convenio de descuento comercial, el cual no es incluido en la factura, pues no es posible determinar al momento de su emisión.

En ese sentido, la DIAN desde el requerimiento especial, cuestionó los descuentos condicionados por considerarlos desproporcionales respecto a los ingresos y la totalidad de los descuentos registrados, y en la liquidación oficial, si bien señaló como argumento adicional el incumplimiento de la condición como requisito para la procedencia del descuento condicionado, ello no constituye un hecho nuevo, no discutido en el requerimiento especial, sino una profundización en el desconocimiento de la glosa que surge con ocasión del argumento expuesto por la demandante en la respuesta al requerimiento especial.

De manera que, la liquidación oficial no se fundamenta en nuevos hechos o ajenos a la controversia, pues el argumento que se refiere al incumplimiento de la condición del descuento condicionado obedece a lo afirmado por la demandante en la respuesta al requerimiento especial, lo cual no desconoce el principio de correspondencia previsto en el [artículo 711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del E.T. y en consecuencia no se vulneró el debido proceso de la demandante.

En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

**Descuentos condicionados**

De acuerdo con lo señalado en el cargo anterior y conforme con los actos demandados, la DIAN rechazó del renglón 46 “descuentos, devoluciones y rebajas” registrado por $15.018.813.000, los descuentos condicionados concedidos por la demandante a la sociedad Servicios Tad S.A. por valor de $10.571.695.384, al considerar que estos no cumplen con el requisito de proporcionalidad del [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T., pues los ingresos percibidos por dicha sociedad son por valor de $19.979.697.581, es decir que corresponden al 52.091% respecto al ingreso y es desproporcionado frente a la totalidad de los descuentos concedidos.

En el presente caso no se encuentra en discusión que la demandante registró en su declaración privada descuentos condicionados otorgados a la sociedad Servicios Tad S.A., los cuales como lo ha sostenido esta Sección, dependen de un hecho futuro o condición, que puede o no ocurrir, y constituyen para el beneficiario del descuento un menor valor a pagar, que por lo general se concede al cliente en virtud de políticas comerciales o situaciones especiales. Tampoco es objeto de debate la calificación como deducción del descuento condicionado concedido por la contribuyente o su registro en la declaración de renta en el renglón 46 correspondiente a “descuentos, devoluciones y rebajas”.

La Sala en sentencia 19314[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn11" \o "), ha sostenido que los descuentos representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan del cumplimiento o no de una condición o hecho futuro, y no constituyen un ingreso que implique el incremento en el patrimonio de quien lo concede, y ha indicado el registro contable que debe realizarse frente a los descuentos condicionados propiamente, en los siguientes términos:

“En los descuentos condicionados, el valor total de la factura se contabiliza en el ingreso de quien concede el descuento, al momento en que esta se expide. Y, cuando se cumple la condición, se registra el descuento como un gasto financiero en la cuenta 530535 – “descuentos comerciales condicionados”. Lo anterior concuerda con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, conforme con el cual “Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos”.

La esencia o realidad económica de los descuentos es que representan un menor valor del precio de venta, aun cuando dependan o no de un hecho futuro o se contabilicen para fines de control, como los descuentos a pie de factura, o inicialmente en el ingreso para luego ser descontados como gasto, como los descuentos condicionados. En consecuencia, no constituyen ingreso, pues no implican un flujo de entrada de recursos que generen incremento en el patrimonio de quien los concede.

Conforme con el [artículo 26](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=56) del E.T. las devoluciones, rebajas y descuentos son detraídos del valor de los ingresos brutos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente, lo cual arroja como resultado el valor de los ingresos netos, y a su vez de estos se sustraen los costos y las deducciones para obtener la renta líquida gravable y así aplicar la tarifa correspondiente y liquidar el impuesto de renta.

De manera que, los descuentos al ser considerados como un menor valor del precio de venta, con el fin de obtener el valor de los ingresos netos percibidos durante una vigencia fiscal, no son erogaciones o expensas que sean deducibles de la renta bruta, y que le sean exigibles el requisito de proporcionalidad previsto en el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T., como lo reconoce la DIAN en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración.

Lo anterior, en razón a que dicho precepto expresamente consagra la exigencia de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad frente a los costos y gastos respecto de la actividad productora de renta de la contribuyente.

Ahora, aun cuando los descuentos comerciales condicionados deben registrarse en la contabilidad como un gasto financiero cuando se cumple la condición o el hecho futuro, fiscalmente los descuentos obedecen a un menor valor del precio de venta que se traduce en un menor valor del ingreso que obedece a políticas y condiciones específicas comerciales fijadas entre los particulares que celebran la operación.

La DIAN en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración admite que si bien el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155) del E.T.[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn12" \o ") no es aplicable por no tratarse de un costo o una deducción, en virtud de las facultades de fiscalización, consideró desproporcionales los descuentos concedidos frente a los ingresos que generó la operación y con relación al valor total de los descuentos. Sin embargo, su afirmación no tiene fundamento normativo que sustente el desconocimiento, pues no hay norma que limite o condicione el descuento a una proporción específica.

Respecto a la procedencia de los descuentos condicionados por el incumplimiento de la condición o hecho futuro, la Sala advierte que la demandante para demostrar la realidad de los descuentos comerciales que concedió, aportó el convenio de descuento comercial en ventas de exportación[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn13" \o "), un estudio de mercado[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftn14" \o ") en el que después de realizar un análisis comparable interno y externo de las exportaciones realizadas a la sociedad Servicios Tad S.A., determinó que las operaciones de venta no se hicieron por un menor valor que las exportaciones con terceros.

En el estudio de mercado, se realizó un análisis de la rentabilidad obtenida utilizando como indicador financiero de rentabilidad la utilidad bruta y el margen de costos y gastos, y en ambos casos se estableció que la rentabilidad obtenida por la contribuyentes superior frente a las otras exportaciones realizadas con terceros, por lo que los descuentos concedidos no afectaron el precio neto de venta de los productos y se encontraban dentro de los márgenes del mercado, como lo afirma la demandante.

Además, la Sala advierte que, el certificado del revisor fiscal aportado por la demandante durante la actuación administrativa, da cuenta de los descuentos al cliente Servicios Tad S.A., pues contiene, detalladamente, los números de las facturas, el valor de las operaciones, el descuento otorgado, el número de formulario de exportación, la declaración de cambio, las cuales según el certificado están respaldados por documentos de soportes internos y externos y se encuentran registradas las operaciones en los libros de contabilidad.

De manera que, el certificado del revisor fiscal sí constituye prueba contable que acredita la existencia de los descuentos que la Administración rechazó, pues indica que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; señala que las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y contiene el detalle en cuanto a los libros, y asientos que registran los descuentos que se pretenden demostrar.

Lo anterior se encuentra soportado en el auxiliar detallado de la cuenta 41 y la cuenta 53 visible en los folios 692 a 967 del cuaderno de antecedentes nro. 5, en el cual consta cada una de las operaciones de exportación realizada con la sociedad Servicios Tad, los valores de los ingresos brutos y netos declarados, el valor del ingreso bruto generado por dicha sociedad y los descuentos concedidos en la suma total de $10.571.695.384.

En el caso concreto, se encuentran acreditados los valores de los descuentos concedidos por la demandante, los cuales se encuentran soportados en el auxiliar impreso parcial y en el certificado del revisor fiscal por valor de $10.571.695.384, suma que coincide con la que la contribuyente registró en su declaración en el renglón 46 correspondientes a “descuentos, devoluciones y rebajas” y que fue rechazada por la Administración.

Así, el convenio del descuento, el estudio de mercado y el certificado del revisor fiscal, son prueba suficiente del origen de los descuentos condicionados a Servicios Tad realizados durante el año 2012, pues se encuentran demostrados los movimientos contables de dichas operaciones, y el tratamiento fiscal que se les dio en dicha vigencia.

En consecuencia, la Sala encuentra ajustada la declaratoria de nulidad de los actos demandados conforme lo dispuso el Tribunal, razón suficiente para para confirmar la sentencia apelada.

Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la DIAN.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

**De la condena en costas**

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen razón por la cual se revoca la condena en costas de la primera instancia, y no se condena en esta instancia.

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**

**PRIMERO: Revocar**el numeral tercero de la sentencia de primera instancia del 27 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, respecto ala condena en costas en primera instancia.

**SEGUNDO: Confirmar**en los demás la sentencia de primera instancia del 27 de septiembre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

**TERCERO:** No se condena en costas en esta instancia.

**CUARTO: Reconocer**personeríaal doctor Herman Antonio González Castro en calidad de apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN- en los términos del poder visible en los folios 263 del cuaderno principal**.**

**QUINTO: Reconocer**personería a la doctora Daniela Bedoya Ramírez en calidad de apoderada de la sociedad Papeles Nacionales S.A. en los términos de la sustitución de poder visible en el folio 279 del cuaderno principal.

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

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

*(Con firma electrónica)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Presidenta de la Sección

*(Con firma electrónica)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Con firma electrónica)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Con aclaración de voto**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref1" \o ") Folio 223 vuelto del c. p.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref2" \o ") Folios 105 y 106 c.p.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref3" \o ") Folios 172 a 184 c.p.

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref4" \o ") Folios 178 a 215 c. p.

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref5" \o ") Folios 214 a 224 c.p.

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref6" \o ") Folios 226 a 241 c. p.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref7" \o ") Folios 271 a 275 c. p.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref8" \o ") Folios 253 a 258  c.p.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref9" \o ") Folios 259 a 263 c.p.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref10" \o ") CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias de 9 de diciembre de 2004, exp. 14307, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 5 de octubre de 2016, exp. 19366, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y 13 de diciembre de 2017, exp. 20858, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref11" \o ") **CONSEJO DE ESTADO**. Sala de lo Contencioso Administrativa, Sección Cuarta. Sentencia del 24 de octubre de 2013, exp. nro. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref12" \o ") Folio 160 c.p.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref13" \o ") Folios 102 a 104 c.p.2.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=41564" \l "_ftnref14" \o ") Folios 63 a 93 c.p.2.