**OFICIO Nº 001877**

**21-12-2017**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

Señor

**PEDRO LUIS MADERA MONTES**

pedroluismadera.m@hotmail.com

**Ref:**Radicado 100073301 del 07/11/2017

Cordial saludo, Sr. López.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En primer lugar, es necesario explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares que son tramitadas ante otras dependencias o entidades ni juzgar o calificar las decisiones tomadas en las mismas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y derecho expuestos en estas; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En la petición allegada se solicita absolver el siguiente interrogante *”… en el Concepto 13716 de junio 1 de 2017,****la Dian aclaró que en cuanto a los descuentos financieros y comerciales en compras o en ventas****no se seguiría realizando tributariamente lo que antes, en los descuentos financieros por compras se registraba un ingreso no operacional y se declaraba en iva como un ingreso no gravado y en renta como ingresos financieros, y en las ventas se manejaba como un gastos (sic) y así mismo se solicitaba en renta.*

*Sucede entonces que desde el 1ro de enero de 2017, ¿ya no se deberá hacer de esta****manera****sino manejando un menor valor en ventas al valor del ingreso y en compras al valor de la mercancía deducirle el valor del descuento?, ¿debido a esto****en las declaraciones de iva****ya no se haría lo anterior mencionado sino que en las compras se les restaría ese descuento a la base de la compra y no declararía un ingreso, en las ventas se restaría al valor de la base y no se solicitaría un (sic) gastos en renta, pero los valores por iva descontable y gravado quedarían igual?“.*(negrilla fuera de texto)

Frente a los interrogantes planteados por el consultante, advierte este Despacho que el Oficio No. 100202208-0465 del 30 de mayo de 2017 (Radicado 000S20170**13716**del 1 de junio de 2017) al contestar una pregunta realizada sobre el tratamiento tributario de los descuentos por pronto pago se indicó:

***“… En la medida que la norma fiscal no contempló ninguna limitación o excepción sobre el tratamiento específico en los descuentos por pronto pago, se debe considerar los tratamientos de reconocimiento y medición, que establezcan las normas contables vigentes, para cada año gravable en este hecho económico, ya sea como menor valor del ingreso en el caso de las ventas o como menor valor del inventario o del costo en el caso de las compras.***

*No sobra advertir que cualquier ajusta (sic) que deba realizarse (en el ingreso, en el inventario o costo) entre el descuento tomado en el reconocimiento inicial de la transacción y el efectivamente realizado,****deberá reconocerse igualmente para efectos fiscales en el período en que se realice contablemente.”****(negrilla fuera de texto).*

Cabe recalcar, que lo expresado en el concepto antes citado es el efecto de los descuentos por pronto pago respecto del impuesto sobre la renta.

Ahora bien, en materia de impuesto sobre las ventas – IVA debe seguirse lo dispuesto en la normativa sobre la materia.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

**OFICIO 013716**

**01-06-2017**

**DIAN**

Tema: Renta

Descriptor: Tratamiento tributario a los descuentos por pronto pago.

Bogotá, D.C.

Señor

**OSCAR ANTIDIO ROJAS CLAVIJO**

CARRERA 18 A 47 86 AP 302

Barrancabermeja - Santander

**Ref.:** Radicado 100012129 del 27/03/2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia el consultante formula la (sic) siguientes pregunta:

*¿El nuevo tratamiento tributario que prescribe la sección 23.3 del anexo del decreto 3022 de 2013 en el sentido de tratar los descuentos por pronto pago como un menor valor del ingreso y no como gasto financiero, es también aplicable para efectos tributarios, dado que no existe ley o decreto que indique lo contrario y que los decretos 2649 y 2650 de 1993 ya no son las normas contables aplicables en Colombia desde el 1 de enero de 2016?*

Considerando que el artículo 21-1 del estatuto tributario, establece que:

***ARTÍCULO 21-1.****<Artículo adicionado por el artículo 22 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios*, *en el valor de los activos, pasivos*, *patrimonio, ingresos, costos y gastos, los sujetos pasivos de este impuesto obligados a llevar contabilidad aplicarán los sistemas de reconocimientos y medición, de conformidad con los marcos técnicos normativos contables vigentes en Colombia, cuando la ley tributaria remita expresamente a ellas y en los casos en que esta no regule la materia*

***ARTÍCULO 28. REALIZACIÓN DEL INGRESO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.****Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente son los ingresos devengados contablemente en el año o período gravable...”*

*“****ARTÍCULO 59. REALIZACIÓN DEL COSTO PARA LOS OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD.****Para los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad, los costos realizados fiscalmente son los costos devengados contablemente en el año o período gravable...”.*

En la medida que la norma fiscal no contempló ninguna limitación o excepción sobre el tratamiento específico en los descuentos por pronto pago, **se debe considerar los tratamientos de reconocimiento y medición, que establezcan las normas contables vigentes, para cada año gravable en este hecho económico, ya sea como menor valor del ingreso en el caso de las ventas o como menor valor del inventario o del costo en el caso de las compras.**

No sobra advertir advertir (sic) que cualquier ajuste que deba realizarse (en el ingreso, en el inventario o costo) entre el descuento tomado en el reconocimiento inicial de la transacción y el efectivamente realizado, deberá reconocerse igualmente para efectos fiscales en el periodo en el que se realice contablemente.

Atentamente,

**DANIEL FELIPE ORTEGÓN SÁNCHEZ**

Director de Gestión Jurídica (E)

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**OFICIO Nº 000335**

**05-01-2018**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C

100208221- 002038

Señor

**GILBERTO SOGAMOSO ROJAS**

Representante Legal

Soelco Sas

Av. Norte N 37-45

contabilidad@soelco.com.co

Tunja

**Ref:** Radicado 100068546 del 17/10/2017

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la entidad.

Consulta usted lo siguiente:

1. Teniendo en cuenta que ocasionalmente una empresa se acoge a los descuentos por pronto pago, de acuerdo a su flujo de caja, ¿se puede acoger a lo señalado en el Concepto 013716 de 2017, entonces deberían afectar el costo y así declararlo en renta?

2. Durante los bimestres que han transcurrido del año 2017 en las declaraciones de IVA esos descuentos se han declarado en el renglón 39 de operaciones no gravadas, si nos acogemos a lo señalado en el Concepto 013716 ¿deberíamos reversar ese ingreso? Y cómo deberíamos declarar las demás declaraciones de IVA?

3. Sobre dichos ingresos se ha declarado autorretención por concepto de renta. También debemos reversar la declaración de retención?

4. Al causar estos descuentos como un menor valor del costo, esto distorsiona la medición real del costo del inventario, pues podría ocasionar diferencias en el promedio que se encuentra en el mercado al medir la proporcionalidad que indica el [artículo 107](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=155" \o "Estatuto Tributario CETA) del E.T., pues los descuentos tienen un grado de incertidumbre dependiendo de la liquidez de la empresa compradora, es correcto manejarlo bajo la óptica tributaria de esta manera?

**Respuesta 1.**

**Para aplicar el Concepto 013716 de 2017 es indispensable que sea parte de la política contable generalizada del comprador aplicar a las compras los descuentos por pronto pago, con el fin de que en el momento de la medición inicial se reconozca sus efectos contables más sus efectos fiscales en el impuesto sobre la renta.**

En el caso planteado donde tomarse el descuento es ocasional, dependiendo del flujo de caja, es decir no hace parte de la política contable tomarse estos descuentos, no le es aplicable el Concepto 013716 de junio de 2017, por consiguiente, en el momento de su pago, si se toma el descuento, los reconocerá como un ingreso.

**Respuesta 2.**

El Concepto 013716 de 2017 tiene sus efectos sólo en renta, en IVA se sigue contabilizando conforme las reglas generales señaladas en el Concepto 00001 de 2003, que establece en sus páginas 261-262

***“4.1. DESCUENTOS EFECTIVOS***

*El [artículo 454](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=570" \o "Estatuto Tributario CETA) del Estatuto Tributario, contempla los requisitos exigidos legalmente para que los descuentos se detraigan de la base gravable para la aplicación del impuesto sobre las ventas, como son:*

*- Que el descuento sea efectivo.*

*- Que conste en la factura o documento equivalente.*

*- Que el descuento no esté sometido a condición.*

*- Que resulte normal según la costumbre comercial.*

*Los requisitos para que los descuentos efectivos no hagan parte de la base sobre la cual se aplica el impuesto, no son alternativos sino concurrentes, en virtud de lo cual se deben satisfacer todos para que opere la disminución.*

*De esta forma, además de constar el descuento en la factura o documento equivalente, soporte de la operación de venta, se requiere que éste sea efectivo, es decir, que realmente afecte el valor de la operación y no sea solamente nominal; por otra parte, no debe estar condicionado a una circunstancia o hecho pasado, presente o futuro para su concesión.*

*Los descuentos condicionados forman parte de la base gravable sujeta a imposición, siendo el valor sujeto al IVA el total de la operación.”* (Subrayas fuera del texto).

Por lo tanto, los descuentos condicionados como lo son por pronto pago no se reflejan en la factura y forman parte de la base gravable del impuesto a las ventas.

**Respuesta 3**

Dentro del supuesto de la pregunta que no es generalizada la política de compra con descuento por pronto pago, no es competencia de este despacho pronunciarse sobre casos particulares, razón por la cual cada contribuyente debe revisar la situación y aplicar las normas que le correspondan, como en el caso consultado, de acuerdo a lo que ya fue objeto de respuesta.

**Respuesta 4.**

El supuesto no se da porque como se ha reiterado el Concepto 013716 de 2017 no es aplicable para aquellos compradores que dentro de la técnica contable no llevan una política generalizada de compra con descuento por pronto pago.

En los anteriores términos damos respuesta a su consulta.

Atentamente,

**PEDRO PABLO CONTRERAS CAMARGO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA**

**Bogotá, D.C., Diecinueve (19) de agosto de dos mil cuatro (2004)**

**Radicación 11001-03-27 -000-2002-00107-01-13589**

**ACTOR: RAFAEL MARIO ZAPATA**

**Acción pública de nulidad contra los conceptos Nos. 30967 de 1999, 45942 y 11954 de 2000 y 28394 de 2002, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

**FALLO**

El ciudadano RAFAEL MARIO ZAPATA en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo solicita la nulidad y suspensión provisional de los **Conceptos Nos. 30967 de 1999, 45942 y 11954 de 2000 y 28394 de 2002 expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

**LOS ACTOS ACUSADOS**

La demanda recae sobre citados Conceptos, en cuanto disponen:

**Concepto 30967 de octubre 26 de 1999**

"En efecto al momento de conceder un descuento que no se hace figurar por parte del vendedor en la factura, contablemente el comprador deberá llevar la totalidad del pago a gastos y una vez es reintegrada la suma correspondiente por concepto del descuento concedido, deberá ingresarlos contablemente como un ingreso, sometido a retención en la fuente, por tener la facultad de enriquecer al beneficiario."

**Concepto 45942 de mayo 17 de 2000:**

"En este orden de ideas y teniendo en cuenta que dichos descuentos corresponden a "otros ingresos no operacionales", sin una tarifa especial de retención, es del caso practicarle la tarifa general del 3% por concepto de "otros ingresos", sin que pueda aseverarse que existe una doble retención, pues el sujeto pasivo de ésta, como el concepto de la misma son diferentes.

"De acuerdo con lo anterior, si se trata de descuentos condicionados, el valor sujeto a retención en la fuente es el valor total de la operación."

**Concepto 11954 de diciembre 12 de 2000:**

"De los descuentos condicionados sólo se tiene certeza en el momento en que se concreten, caso en el cual, las sumas "devueltas" por decirlo así, por el vendedor que debe contabilizar la factura por el valor inicial se convierte en un ingreso para el comprador. En esta forma, si en la "factura se consigna el valor de la operación y se condiciona a que el valor pactado se disminuye dados determinados presupuestos o condiciones, es de concluir que mientras los mismos no se cumplan el ingreso inicial es el valor de la operación; cosa que no ocurre con los descuentos efectivos, que figuran en la factura por cuanto implican un menor ingreso para el vendedor.

"En efecto al momento de conceder un descuento que no se hace figurar por parte del vendedor en la factura, contablemente el comprador deberá llevar la totalidad del pago a gastos y una vez reintegrada la suma correspondiente por concepto del descuento concedido, deberá ingresarlo contablemente como un ingreso, sometido a retención en la fuente, por tener la facultad de enriquecer al beneficiario."

**Concepto 28394 de mayo 15 de 2002:**

"Sobre el tema me permito manifestarle que la compraventa, y el descuento no condicionado, no se tratan como una misma operación pues los sujetos pasivos del impuesto son diferentes; en la primera el sujeto pasivo es el vendedor y en el descuento el beneficiario del ingreso es el comprador.

"De la misma manera, las cuentas contables que se afectan son diferentes, pues mientras que en la compraventa, el vendedor afecta las cuentas de Ventas contra Caja o Bancos, el comprador registra la operación en las cuentas Compras o Inventarios según el sistema que utilice en la determinación del costo de la mercancía vendida contra Caja o Bancos según el caso.

"La cuenta Descuentos Comerciales Condicionados, no forma parte de esta transacción, y se afectará cuando se de cumplimiento a la condición establecida para hacerse acreedor al beneficio.

"El vendedor por su parte debe registrar el descuento concedido al comprador en la cuenta 530535 que forma parte del grupo de "gastos no operacionales" y el comprador deberá afectar, entre otras cuentas, la 421040 que hace parte de los "ingresos no operacionales", razón por la cual, al tratarse de dos ingresos de naturaleza diferente debe practicarse la respectiva retención en la fuente a la tarifa del 3.5% por concepto de otros ingresos, tal como se manifestó en el concepto puesto a consideración."

**DEMANDA**

Se indican como normas violadas los artículos 26, 367, 401 y 683 del Estatuto Tributario; 17 del Decreto 187 de 1975; 95 numeral 9 y 209 de la Constitución Política; y 20 del Código Contencioso Administrativo.

Los cargos de la demanda se concretan así:

De acuerdo con las definiciones contenidas en los artículos 26 y 401 del Estatuto Tributario y 17 del Decreto 187 de 1975, los *"ingresos tributarios"* son aquellos susceptibles de producir un incremento patrimonial para quien los recibe, entendiéndose por tal, cuando los ingresos se pueden capitalizar; y la retención en la fuente se debe practicar sobre los pagos o abonos en cuenta *"susceptibles de constituir ingreso tributario para quien los recibe".*

No obstante lo anterior, los conceptos acusados señalan que se debe practicar retención en la fuente cuando se concede un descuento condicionado, aun cuando en tal caso no se está en presencia de un pago o abono en cuenta, susceptible de ser un *"ingreso tributario"* para el beneficiario del descuento.

En las operaciones sujetas a descuentos condicionados, la tarifa sobre el total de la operación, antes del descuento, es de 3.5%, según las normas vigentes y 3.5% sobre el valor del descuento, como lo señalan los conceptos demandados. Implica que en la práctica la tarifa efectiva de retención es del 4.27%, cuando la tarifa máxima a imponer es de 3.85%.

Conforme lo expuesto, no habría lugar a practicar retención en la fuente por "otros ingresos tributarios", en los casos de los descuentos condicionados, porque el descuento otorgado no reúne las condiciones para ser tenido como un "ingreso tributario". Sin embargo, los conceptos para ser tenido como un "ingreso tributario".

Sin embargo los conceptos acusados señalan que sobre los descuentos condicionados se debe practicar retención a la tarifa del 3.5% Con el fin de ilustrar lo anterior se compara una operación de venta con descuento con otra donde no lo hay, para concluir que en el registro del descuento condicionado, estoes cuando se cumple la condición, no se está frente al pago o abono en cuenta, que es el fundamento de la retención, pues quien otorga el descuento no está cancelando ni total ni parcialmente un obligación (pasivo), presupuesto básico para que se produzca el pago o abono en cuenta. Además, la dinámica contable no p revé que quien otorga un descuento condicionado deba registrar un pasivo (obligación).

Un ejemplo numérico permite observar que la base de retención aumenta sin justificación, cuando sobre el descuento otorgado se aplica la tarifa de. 3.5%, lo que a su vez se traduce en la aplicación de una tarifa superior a la máxima legal autorizada.

Se desconocen los principios de equidad e igualdad cuando por la vía de concepto la autoridad tributaria pretende extender el alcance de la retención en la fuente a operaciones como las comentadas, que no dan lugar ni a un ingreso tributario, ni son un pago o abono en cuenta. Y exige de los contribuyentes el cumplimiento de obligaciones que exceden el marco legal, marcando una diferencia entre los descuentos condicionados y los que no lo son.

Igualmente, cuando los fines buscados por la Administración no persiguen el interés público, sino que, como parece ser el caso con los conceptos acusados, son un mecanismo para hacer nugatorios los derechos de los administrados, se configura la causal de anulación el acto administrativo por desviación de poder.

**TRÁMITE PROCESAL**

Mediante auto de noviembre 14 de 2002 se admitió la demanda; se negó la medida de suspensión provisional solicitada, y se ordenó la remisión de los antecedentes administrativos de los actos acusados.

Con oficio 081162 de diciembre 18 de 2002 la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales remitió los antecedentes administrativos de los actos demandados.

**OPOSICIÓN**

La apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales presentó escrito de oposición a las pretensiones de la demanda basado en las siguientes consideraciones.

Analizado el artículo 26 del Estatuto Tributario, los descuentos condicionados constituyen ingresos para su beneficiario, susceptibles de producir un incremento neto en su patrimonio, en razón a que no están expresamente exceptuados, son gravables y por tanto sometidos a retención en la fuente.

El impuesto a las ventas, así como la retención en la fuente por concepto de compras, deben liquidarse sobre el valor total de la factura, razón por la cual un descuento que no está reflejada en la factura de venta, no puede ser considerado como tal para el cliente .Cuando se concede un descuento al comprador, que no se hace figurar por parte del vendedor en la factura, contablemente el comprador deberá llevar la totalidad del pago a gastos, y una vez se le reintegre la suma pactada como descuento condicionado, éste se constituye en un ingreso, el cual debe registrarlo contablemente, sometido a retención por el total de la operación.

El artículo 401 del Estatuto Tributario señala que la tarifa de retención para pagos o. abonos en cuenta, diferentes a los conceptos enumerados en el mismo artículo, susceptibles de constituir ingreso tributario para sus beneficiarios, es del 3.5%, razón por la cual los descuentos condicionados están sometidos a retención por concepto de otros ingresos" a la citada tarifa.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La entidad opositora manifiesta en esta oportunidad reiterar lo expuesto en la contestación a la demanda.

El demandante advierte que el 23 de noviembre de 2002, la Oficina jurídica de la

DIAN mediante concepto 075927 publicado en el Diario Oficial de diciembre 6 del mismo año, revocó de manera expresa los conceptos demandados, al decir que sobre los descuentos condicionados otorgados no hay lugar a retención en la fuente reconociendo así que los mismos no se ajustaban al marco legal.

Reitera los cargos de la demanda, y precisa que contrario a lo expresado por la apoderada de la DIAN, la Oficina Jurídica de la misma entidad, en el concepto 75927de noviembre de 2003, advirtió que “*en materia contable de acuerdo con el Decreto2650 de* 1993, *el registro de descuentos condicionados en cabeza de quien los otorgase refleja como un cargo en las cuentas de resultado, razón por la cual no existe pago* o *abono en cuenta”,* a lo que debe agregarse que tampoco hay lugar a retención en la fuente.

**MINISTERIO PÚBLICO**

Considera que los actos acusados contarían en varios aspectos el ordenamiento jurídico, por lo que debe accederse a las súplicas de la demanda.

Indica que desde el punto de vista fiscal, los descuentos condicionados no pueden ser tomados como ingresos tributarios para su beneficiario, puesto que según el artículo26 del Estatuto Tributario, todos los descuentos, sin diferenciación alguna, son un menor valor del ingreso bruto.

Agrega que desde el aspecto estrictamente contable, de acuerdo con el Decreto 2650 de 1993, el registro de los descuentos condicionados, en cabeza de quien los otorga, se refleja como un cargo en las cuentas de resultado (cuenta 530535 descuentos comerciales condicionados), por lo cual no se configura el supuesto previsto en la ley para practicar retención en la fuente, dado que no existe pago o abono en cuenta.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se controvierte la legalidad de los conceptos Nos. 30967 de 1999, 45942 y 119954 de2000 y 28394, de 2002 expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto, al interpretar las normas que rigen la retención en la fuente aplicable al concepto "otros ingresos", disponen que los descuentos condicionados otorgados en las operaciones de compraventa, constituyen un ingreso tributario para el beneficiario, sujeto a retención en la fuente a título de impuesto de renta, a la tarifa del 3.5%.

Sea lo primero advertir que la derogatoria de los conceptos demandados, que según el demandante se produce en virtud de la expedición del concepto 075927 de noviembre23 de 2002, donde se reconoce que sobre los descuentos, condicionados otorgados no hay lugar a retención en la fuente, no constituye impedimento para que la Sala pueda pronunciarse acerca del juicio de ilegalidad propuesto, pues como lo ha reiterado la Corporación, basta que un acto administrativo de carácter general haya tenido vigencia por un pequeño lapso de tiempo, para que la jurisdicción de lo contencioso deba pronunciarse ante una demanda de nulidad que se presenta contra él.

Lo anterior, porque durante la vigencia del acto general pueden haberse afectado situaciones jurídicas particulares que ameriten la reparación del daño y restauración del derecho eventualmente conculcado, propósito que no se logra con la derogatoria, por cuanto está produce efectos hacia el futuro, mientras que los efectos de la nulidad declarada se retrotraen al momento en que se expidió el acto declarado nulo.

Sobre los cargos en que se sustenta la pretensión de nulidad, proceden las siguientes consideraciones.

La interpretación oficial a que se refieren los conceptos acusados, se fundamenta en las disposiciones contenidas en los artículos 26 y 401 del Estatuto Tributario, que en su orden rezan:

**ART. 26.-** Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos.

De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta.

De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley

**Art. 401.-** Retención sobre otros ingresos tributarios. Sin perjuicio de las retenciones contempladas en las disposiciones vigentes a la fecha de expedición

de la Ley 50 de 1.984, a saber: Ingresos laborales, dividendos y participaciones; honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, Rendimientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas, el Gobierno podrá establecer retenciones en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta, que hagan las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

Inciso 2° - Los porcentajes de retención no podrán exceder del tres punto cinco por ciento (3.5%) del respectivo pago o abono en cuenta. En los demás conceptos, enumerados en el inciso anterior, se aplicarán las disposiciones que los regulan a la fecha de expedición de la Ley 50 de 1984.

Como se observa, la primera norma al señalar los ingresos que son base de la renta Líquida gravable, se refiere a la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el respectivo período gravable *"que sean* *susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de* *su percepción"* y que *"no hayan sido expresamente exceptuados,"* los que a su vez pueden ser afectados con las *"devoluciones, rebajas* y *descuentos",* con el fin de obtener lo ingresos netos base de depuración de la renta.

Quiere decir que el hecho gravado en el impuesto de renta está constituido por la percepción de un ingreso a título de remuneración por el aporte de un factor de producción, y que en el ingreso esta Ahora bien, si la norma autoriza deducir de los ingresos brutos los *descuentos,* condicionados o no, concepto que se entiende referido al ingreso percibido en las operaciones de compraventa de bienes, y por disponerlo así el Decreto 2650 de 1993, deben registrarse contablemente en la cuenta 530535"descuentos comerciales condicionados", como se señala en los mismos conceptos acusados debe entenderse que para efectos tributarios y contables, los descuentos condicionados constituyen un menor valor del ingreso para el vendedor, una vez cumplida la condición.

**De otra parte, en consideración a que según el artículo 66 del Estatuto Tributario, para determinar el costo de las mercancías, se parte del costo de adquisición, más los gastos necesarios para ponerlas en el lugar de expendio, es obvio que si se adquiere la mercancía por una suma determinada, como consecuencia del descuento condicionado, esa suma será el costo de adquisición que el comprador va registrar en su contabilidad, por lo que no podría aplicarse al mismo la retención en la fuente.**

**Adicionalmente, porque no existe el pago o abono en cuenta, que es determinante para efectuar la retención, ya que cuando el comprador paga el valor del bien adquirido lo hace por la suma que resulte una vez efectuado el descuento. Cosa distinta es que no se cumpla la condición en el período gravable respectivo, en cuyo caso el comprador habrá contabilizado y solicitado como costo el valor total de la factura de venta, por lo que en el período siguiente tendrá una recuperación parcial del costo, que deberá registrarse contablemente pero que fiscalmente no genera un Ingreso tributario" sujeto a retención, ya que aún cuando se produzca el reintegro del valor del descuento condicionado por parte del vendedor, ese valor no tiene carácter remunerativo para el comprador, sino que equivale a la devolución de una suma que desde antes le pertenecía, y que por ende no es susceptible de incrementar su patrimonio.**

De otra parte, si en una operación de venta con descuento condicionado debe hacerse la retención sobre el 100% de la venta facturada, aplicando una tarifa del 3.5%, como lo dispone el artículo 401 antes trascrito, y luego sobre el valor descontado debe hacerse igualmente retención, a la misma tarifa del 3.5%, como lo disponen los conceptos acusados, se estaría generando una retención en la fuente que excede el100% del valor facturado, y una tarifa superior al límite legal establecido en la misma norma. **En conclusión, no tienen los descuentos condicionados el carácter de pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir un ingreso tributario para el comprador, por lo que no puede exigirse respecto de ellos la retención en la fuente en los términos previstos en el artículo 401 del Estatuto Tributario, como se pretende a través de los conceptos acusados, lo cual resulta suficiente para declarar su nulidad.**

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:**

**DECLÁRASE la nulidad de los conceptos Nos. 30967 de octubre 26 de 1999; 45942 de mayo 17 de 2000, 11954 de diciembre 12 de 2000 y 28394 de mayo 15 de 2002, expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto interpretan que los descuentos condicionados, constituyen un ingreso tributario para el comprador, sujeto a retención en la fuente, a la tarifa que corresponde al concepto "otros ingresos".**

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.**

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

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_