

**Sentencia 23459 de 20-08-2020 – SE RECONOCEN DESCUENTOS CONDICIONADOS DEDUCIBLES QUE NO REQUIEREN DE FACTURA PARA SU RECONOCIMIENTO Y SE DESCARTAN SUPUESTOS SERVICIOS DE PUBLICIDAD ADUCIDOS, EN SU LUGAR, POR LA DIAN.**

El 12 de abril de 2011, la actora presentó, vía electrónica, la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$23.933.173.000.

---

**RECURSO DE APELACIÓN FORMULADO POR AMBAS PARTES – Competencia del juez de segunda instancia. Alcance**

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, por lo que, conforme con el artículo 328 del Código General del Proceso, aplicable por disposición del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 306 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 328

**DESCUENTO COMERCIAL – Noción / DESCUENTOS COMERCIALES – clases. Reiteración de jurisprudencia / DESCUENTO A PIE DE FACTURA – Noción y características. Reiteración de jurisprudencia / DESCUENTO FINANCIERO O DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO – Noción y características. Reiteración de jurisprudencia / DESCUENTO FINANCIERO O DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO – contabilización. Reiteración de jurisprudencia / DESCUENTO FINANCIERO O DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO – Prueba. No exigencia de factura. Reiteración de jurisprudencia**

Sobre los descuentos condicionados, en la sentencia del 24 de octubre de 2013, la Sección Cuarta precisó lo siguiente: (...) [L]a Sala reitera que los denominados descuentos comerciales condicionados son aquellos que el proveedor ofrece, sujetos a una condición futura e incierta, que se

estipula previamente de acuerdo con las políticas comerciales o situaciones especiales, que, de cumplirse, surge para el comprador el derecho al descuento ofrecido. 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".

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 306 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 328

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los descuentos financieros o descuentos comerciales condicionados se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 29 de noviembre de 2017, radicación 25000-23-27-000-2008-00238-01(20819), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que, a su vez, cita el fallo del 24 de octubre de 2013, radicación 73001-23-31-000-2010- 00069- 01 (19314), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

**PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / CARGA PROBATORIA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Titular e inversión de la carga. Reiteración de jurisprudencia / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – Alcance. Verificación de la exactitud de las declaraciones tributarias / INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS – Requisitos y valor probatorio. Reiteración de jurisprudencia. Son prueba testimonial sujeta a los principios de publicidad y contradicción de la prueba / PRINCIPIO DE PUBLICIDAD Y CONTRADICCIÓN DE LA PRUEBA – Alcance. Reiteración de jurisprudencia / DESCUENTO FINANCIERO O DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO – Prueba. No exigencia de factura. Para su reconocimiento como descuento no requiere de factura / DEDUCCIÓN POR DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO DE COOPERACIÓN Y publicidad o cooperation advertising CO AD – Procedencia. Se aceptan como deducibles los descuentos financieros o condicionados por diversas estrategias de promoción de ventas otorgados por la contribuyente a sus clientes, porque la DIAN no desvirtuó su naturaleza, pues no acreditó la existencia de contratos de prestación de servicios de publicidad entre la contribuyente y sus clientes**

El Estatuto Tributario establece que las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, siempre y cuando sobre los hechos consignados en ellas no se haya solicitado comprobación especial, ni la ley la exija. Sin embargo, la administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización que le permiten verificar la exactitud de los hechos consignados en estas, que al ser desvirtuados se invierte la carga de la prueba y estará a cargo del contribuyente demostrar tales hechos. Así mismo, las decisiones de la administración deben fundarse en hechos probados, por los medios de prueba previstos en la normativa tributaria o en el Código de Procedimiento Civil, ahora Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con aquellos. Según el artículo 750 del E.T. las informaciones suministradas a la administración por terceros, relacionadas con obligaciones tributarias del contribuyente, son prueba testimonial sujeta a los principios de publicidad y contradicción de la prueba. Estos principios "se refieren a la posibilidad de controvertir las pruebas una vez iniciado el procedimiento de determinación oficial del tributo". La modificación contenida en los actos administrativos demandados se fundamenta en los valores de los descuentos comerciales condicionados [DCC] registrados en la contabilidad de LG y la información suministrada por terceros (...) [F]rente a los motivos en que se fundamenta la modificación oficial, la Sala concluye lo siguiente: 1. Los \$12.134.941.827 son descuentos comerciales condicionados y no contraprestación por servicios de publicidad prestados por los clientes a LG. Está demostrado en el expediente que los \$12.134.941.827 que la DIAN consideró como "costos y gastos" y que desconoció por falta de factura, son descuentos comerciales condicionados que LG otorgó a Telefónica Móviles Colombia S.A., Falabella de Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour al verificar el cumplimiento de la condición, sin que para su reconocimiento como descuento requiera de factura, por lo siguiente: A Falabella de Colombia S.A., la DIAN desconoció los \$151.897.550 que calificó como "costos y gastos" por servicios de publicidad, por falta de soporte idóneo. Al respecto, en el expediente está acreditado que dicho valor corresponde al total del descuento por publicidad o cooperation-advertising [CO-AD] que el mismo cliente reconoció como descuento condicionado otorgado por LG, el cual hace parte de los descuentos ofrecidos por LG en la oferta mercantil firmada con esa empresa. Además, el tercero allegó muestras de las notas crédito de LG que le sirvieron de soporte para la contabilización de las operaciones de descuento. De lo anterior, se pone en evidencia que el valor en cuestión hace parte de los descuentos condicionados deducibles y no es la contraprestación por servicios de publicidad, como los clasificó la DIAN en los actos acusados, pues en el expediente no se encuentra contrato alguno de prestación de servicios de publicidad con el cliente y este ni siquiera manifestó que prestaba dicho servicio a LG. Por lo que se

concluye que los \$151.897.550 son descuentos comerciales condicionados que en esta providencia se aceptan como deducibles. A Telefónica Móviles Colombia S.A., la DIAN desconoció los \$4.758.229.003 que calificó de "costos y gastos" por servicios de publicidad prestados por el cliente a LG que requieren soporte idóneo para su reconocimiento. Sin embargo, está probado que en la reunión del 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN se conciliaron las cifras de los descuentos comerciales condicionados reportados por LG y por su cliente y el resultado arrojó una diferencia final de <\$83.319.615>, sin que la DIAN haya desvirtuado la naturaleza de descuento comercial condicionado, puesto que no se acreditó la existencia de contratos de prestación de servicios de publicidad, ni el cliente manifestó que existiera dicha relación contractual. Por lo anterior, la Sala concluye que los \$4.758.229.003 que la DIAN desconoció, son efectivamente descuentos comerciales condicionados, que en esta providencia se aceptan como deducibles. A Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour, la DIAN desconoció los \$7.224.815.274 que calificó de "costos y gastos", por servicios de publicidad prestados por el cliente a LG que requieren soporte idóneo para su reconocimiento. Sin embargo, está probado que en la reunión del 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN se conciliaron las cifras de los descuentos comerciales condicionados reportados por LG y por su cliente y el resultado arrojó una diferencia final de \$11.506.300, que la actora no justificó. Además, en el expediente no se acredita la existencia de contratos de prestación de servicios de publicidad, ni el cliente siquiera manifestó prestar servicios de tal naturaleza a LG. Por lo que, en esta providencia se desconocen los \$11.506.300 como mayor valor de los descuentos comerciales condicionados. Así, la aducida prestación de servicios de publicidad de los clientes Telefónica Móviles Colombia S.A., Falabella de Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour a LG, no está acreditada, pues no se probó la existencia de contratos de tal naturaleza. Por el contrario, están acreditadas las ofertas mercantiles en las que LG ofrece a sus clientes descuentos condicionados por diversas estrategias de promoción de ventas, que cumplidas las condiciones dan derecho al comprador el descuento ofrecido y otorgado constituye para el vendedor descuento financiero deducible que no requiere factura para su reconocimiento. Es preciso destacar que como política interna, LG utiliza la estrategia comercial denominada cooperation-advertising [CO-AD]" o de cooperación y publicidad, regulada en el "Anexo A" que está en el expediente, la que se aplica a todos los clientes con los que haya firmado una oferta mercantil, cuyo fin es desarrollar, en conjunto con el destinatario de la oferta, cualquier tipo de promoción en ventas con la finalidad de aumentar en el corto plazo el interés de los clientes hacia la compra de un producto específico, por lo que recibirá un incentivo, esto es, un precio inferior al precio base de los

productos que se están promocionando. Dicho anexo establece la fórmula de cálculo y el trámite que el interesado debe agotar para la legalización de las condiciones comerciales que, autorizadas, culmina con la generación de la nota crédito respectiva.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 750

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los requisitos y el valor probatorio de las informaciones suministradas por terceros se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 29 de abril de 2020, radicación 54001-23-33-000-2015-00231-01 (22747), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

**VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO EN PROCESO DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN POR DESCONOCIMIENTO DE INFORMACIÓN SUMINISTRADA POR TERCEROS – No configuración. Con la respuesta al requerimiento especial la demandante tuvo la oportunidad de oponerse a las pruebas recaudadas en la investigación, por lo que se garantizaron sus derechos de contradicción y defensa, sin que se advierta violación al debido proceso / CERTIFICACIÓN O CERTIFICADO DE CONTADOR PÚBLICO – Validez y valor probatorio. Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / DESCONOCIMIENTO DE MAYOR VALOR POR DESCUENTO COMERCIAL CONDICIONADO – Procedencia. En el caso se confirmó el desconocimiento de algunos de los mayores valores glosados por la DIAN, porque la contribuyente no logró justificarlos / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – Alcance. Requerimientos de información a terceros / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – Procedencia del método de confrontación entre las cifras reportadas por el contribuyente y por los terceros requeridos o investigados**

En virtud del cruce de información con los terceros, visitas e información suministrada por los mismos, la DIAN verificó la información suministrada por la demandante y encontró diferencias que dieron origen a la modificación de la declaración privada. De las pruebas recaudadas en la investigación, la demandante tuvo la oportunidad de oponerse con la

respuesta al requerimiento especial, con lo que se garantizaron sus derechos de contradicción y defensa, sin que se advierta violación al debido proceso. La demandante argumentó que el "mayor valor" se deriva de tres factores: (...) (i) El aspecto temporal de los valores contabilizados por LG (...) explica que los descuentos condicionados son contabilizados como una provisión, que revierte cuando se cumple la condición, por lo que "puede ocurrir que la condición que origina un descuento se materialice en un período gravable diferente al del momento en que se realizó la provisión", lo que justifica que la información reportada por los clientes no coincida con las cifras contables de LG. Por tanto, no basta la simple comparación de cifras, se requiere "un análisis de la temporalidad de los descuentos" para distinguir "el momento del registro contable del descuento por parte de LG y el registro de la ejecución del descuento que registra el cliente de LG". Para acreditar lo anterior, en la demanda incluyó cuadro con cifras de los descuentos condicionados por cliente, e informó el valor contable, el monto reconocido en el 2010 y en 2011, el total y la diferencia. En similar forma, allegó la certificación que está en el folio 292 del cuaderno principal, firmada por el representante legal suplente, el subgerente de administración de ventas, el gerente de cartera y el gerente de contabilidad, impuestos y tesorería (contador). Al respecto, se reitera que para que la certificación de contador público sea prueba contable debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, deben informar si las operaciones están respaldadas con comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico. El certificado mencionado no reúne los requisitos fijados por la jurisprudencia de la Sección para reconocerlo como prueba contable suficiente, no lleva al convencimiento del hecho que se pretende probar, relativo a la temporalidad de los descuentos condicionados objeto del proceso. La indicación de las cifras sin detalle de los libros contables en las que están registradas, de las cuentas que sustentan esas transacciones económicas y de los comprobantes internos y externos en que se soportan no es suficiente para demostrar y justificar la diferencia glosada como mayor valor de los descuentos condicionados solicitados. (ii) El método utilizado por la DIAN para determinar el mayor valor La demandante aduce que la simple confrontación de las cifras reportadas por LG y por los clientes investigados llevó a la administración a conclusiones falsas. La administración cuenta con amplias facultades de fiscalización que le permiten, entre otros, requerir información a terceros para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales y determinar los tributos de manera correcta, que puede ser controvertida por el contribuyente. El método de confrontación utilizado por la DIAN se ajusta a la normativa, además, en la actuación cuestionada se le garantizaron a la demandante los derechos de contradicción y defensa, sin que se

evidencie la aducida violación al debido proceso. La actora tuvo la oportunidad de demostrar el valor total de los descuentos condicionados que le fueron desconocidos como "mayor valor" solicitado, como lo hizo en algunas oportunidades, al conciliar las cifras de algunos clientes [Telefónica, Carrefour]. (iii) LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, pagó a terceros con cargo a los descuentos condicionados Al respecto, en la conciliación de cifras con Telefónica Móviles Colombia S.A. se tuvieron en cuenta los pagos a terceros autorizados por el cliente con cargo a los descuentos condicionados otorgados por LG que, sin explicación, la administración desconoció en los actos administrativos demandados. De todo lo anterior se concluye que LG no demostró que el mayor valor determinado oficialmente a Comunicación Celular S.A. Comcel, Colombiana de Comercio S,A. Corbeta, Alcosto y Supertiendas y Droguerías Olímpica hace parte del valor de los descuentos condicionados solicitados, pues aunque con el requerimiento especial tuvo conocimiento de la diferencia que la DIAN le desconoció por dicho concepto, en el expediente no hay evidencia de la justificación de dicha diferencia, ni de que haya intentado la conciliación de cifras. Respecto a Falabella, si bien se acreditó la naturaleza de descuentos condicionados que la administración calificó como "costos y gastos", lo cierto es que frente el "mayor valor" determinado oficialmente no aportó elementos de prueba para desvirtuarlo, pues no acreditó la veracidad del monto de los descuentos condicionados solicitados. De otra parte, en el expediente hay prueba de la conciliación de cifras de Telefónica Móviles Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour, a las que se hizo referencia en el apartado anterior, de las que se encontró acreditado el valor total que la DIAN desconoció por los descuentos condicionados otorgados a Telefónica, que se acepta y probados los descuentos condicionados a Carrefour, salvo los \$11.506.300, que no justificó y que por tanto se desconocen. En resumen, en esta providencia se aceptan descuentos condicionados por \$13.806.002.991 y se confirma el desconocimiento de \$4.127.281.148

**SANCIÓN POR INEXACTITUD – Procedencia. Inclusión de descuentos comerciales condicionados inexistentes de los que derivó un mayor saldo a favor / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. Reducción de la sanción por inexactitud**

La Sala encuentra que en la declaración de renta del año gravable 2010, la actora incluyó descuentos comerciales condicionados inexistentes de los que derivó un mayor saldo a favor, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., por lo que es procedente mantener la sanción por

inexactitud impuesta. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, la sanción debe reducirse, pues se determinó oficialmente con fundamento en el artículo 647 del E. T., conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente. En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado. Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

**DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR UNA VEZ TERMINADAS LAS ETAPAS DEL PROCESO DE DETERMINACIÓN Y DISCUSIÓN – Procedencia en vía jurisdiccional. Se ordena la devolución parcial del saldo a favor solicitado en la demanda, que previamente había sido declarado improcedente en forma provisional, pues el mismo se disminuyó en la sentencia de segunda instancia / DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR – Intereses procedentes**

[E]n la demanda, en los numerales 2, 3, y 4 de la SEGUNDA pretensión, relacionada con el restablecimiento del derecho, la actora pidió que se ordene la devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2010, que se declaró improcedente provisionalmente por auto 01317 del 16 de mayo de 2012 [\$15.386.756.000], junto “con los intereses hasta la fecha de la sentencia” y que se aplique a las obligaciones tributarias [IVA y retención en la fuente] conforme a la solicitud de compensación de 3 de noviembre de 2011. La Sala considera procedente acceder a la pretendida devolución del saldo a favor, pero por \$12.662.752.000. Ello, teniendo en cuenta que el saldo a favor determinado en esta providencia es de \$21.149.905.000 y a esta suma



se debe restar el valor compensado por Resolución 6282-0646 del 18 de mayo de 2012 (\$8.487.153.000). No puede ordenarse la devolución de \$15.386.756.000, que se declaró improcedente provisionalmente por auto 317 de 16 de mayo de 2012, pues este valor resulta de restar los \$8.487.153.000 al saldo a favor declarado por la actora (\$23.873.909.000), que se disminuyó en esta providencia. La devolución en mención procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 857-1, numeral 3, inciso 2º del E.T.. Sin embargo, no se accede a ordenar la compensación con las obligaciones tributarias que pide la actora, toda vez que la solicitud del 3 de noviembre de 2011 fue resuelta mediante la Resolución 6282-0646 del 18 de mayo de 2012 contra la que procedía el recurso de reconsideración, sin que en el expediente haya prueba de que dicho acto esté en firme y de si a la fecha están vigentes tales obligaciones. Por tanto, se adiciona la sentencia apelada y se ordena la devolución de \$12.662.752.000, junto con los intereses corrientes y moratorios conforme a los artículos 863 y 864 del E.T., "previas las compensaciones a que haya lugar".

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 816 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 857 NUMERAL 3 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 864

**CONDENA EN COSTAS – Reglas / CONDENA EN COSTAS – Conformación / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación", requisito que no se cumple en este asunto.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., veinte (20) de agosto de dos mil veinte (2020)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00799-01 (23459)**

**Actor: LG ELECTRONICS COLOMBIA LIMITADA**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 11 de agosto de 2017 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que accedió parcialmente a las súplicas de la demanda.

En la parte resolutive dispuso lo siguiente:

**"PRIMERO:** DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412013000003 del 31 de enero de 2013 y la Resolución N° 900.054 del 28 de febrero de 2014, por medio de las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 y se resolvió el recurso de reconsideración, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 a cargo de la sociedad LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA corresponde a la inserta en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO:** [se reconoce una personería]

**CUARTO:** [se ordena el archivo del expediente]”

### **ANTECEDENTES**

El 12 de abril de 2011, la actora presentó, vía electrónica, la declaración inicial del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$23.933.173.000.

El 3 de noviembre de 2011, radicó la solicitud de compensación del saldo a favor determinado en la anterior declaración.

Previo emplazamiento para corregir 312382011000020 del 10 de agosto de 2011, el 28 de diciembre de 2011, la actora presentó la declaración de corrección en la que liquidó un saldo a favor de \$23.873.909.000.

Previa investigación, la administración profirió el requerimiento especial 312382011000081 del 3 de mayo de 2012, en el que propuso disminuir del renglón 55 “**otras deducciones**” la suma de \$17.933.284.000 e imponer sanción por inexactitud [\$9.468.773.000].

Mediante la Resolución 6282-0646 del 18 de mayo de 2012, la DIAN resolvió la solicitud formulada por la actora, en el sentido de reconocer y compensar la suma de \$8.487.153.000 y rechazar \$59.264.000 diferencia entre el saldo a favor liquidado en la declaración inicial y en la de corrección. Y, por auto 01317 del 16 de mayo de 2012 declaró improcedente provisionalmente \$15.386.756.000.

Previa respuesta de la actora, la administración expidió la **Liquidación Oficial de Revisión N° 312412013000003 del 31 de enero de 2013**, en la que desconoció del renglón 55-otras deducciones, la suma de \$17.933.284.000. Encontró que la actora solicitó mayores valores como descuentos y le dio tratamiento de descuento a costos y gastos de los que no presentó soportes idóneos (facturas), en las operaciones relacionadas con los terceros que a continuación se relacionan:

<b>Tercero</b>	<b>V/solicitado</b>	<b>Mayor v/r descuento</b>	<b>Costos y gastos</b>	<b>Total Desconocido Renglón 55</b>
Comunicación Celular S.A. Comcel S.A.	3.722.106.821	1.436.213.595		1.436.213.595
Telefónica Móviles Colombia S.A.	4.866.835.539		4.758.229.003	4.758.229.003
Colombiana de Comercio Corbeta Alkosto	11.874.964.573	2.645.424.020		2.645.424.020
Falabella	2.566.795.938	12.851.455	151.897.550	164.749.005
Grandes Superficies de Colombia Carrefour	27.527.840.006	1.682.567.464	7.224.815.274	8.907.382.738
Supertiendas y Droguerías Olímpica S.A.	1.601.499.692	21.285.778		21.285.778
<b>Total</b>		5.798.342.312	12.134.941.827	<b>17.933.284.13</b>

Además, impuso sanción por inexactitud que calculó de la siguiente manera:

Total saldo a favor declarado (sin sanciones)	17.965.803.000
Menos: saldo a favor determinado (sin sanciones)	23.883.786.000
Subtotal	5.917.983.000
Por: Porcentaje a aplicar según artículo 647 del E.T.	160%
Sanción por inexactitud determinada	<b>9.468.773.000</b>
Más: sanciones declaradas	9.877.000
Total sanción determinada	9.478.650.000

La liquidación oficial de revisión determinó un saldo a favor de \$8.487.153.000.

Contra el acto anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración, este fue decidido mediante la **Resolución N° 900.054 del 28 de febrero de 2014**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida.

## **DEMANDA**

LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

“**PRIMERA:** Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos por la DIAN, por haber sido expedidos con falsa motivación y con violación a las normas nacionales en las cuales debieron fundamentarse:

1. La Liquidación Oficial de Revisión N° 312412013000003 del 31 de enero de 2013, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por la

sociedad LG ELECTRONICS COLOMBIA LTDA, notificada el 1 de febrero de 2013.

"2. La Resolución N° 900.054 del 28 de febrero de 2014, por la cual se decide el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial de revisión citada en el numeral 1, notificada personalmente el día 17 de marzo de 2014.

3. 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.

**"SEGUNDA:**

"1. 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 \$23.873.909.000 radicada electrónicamente bajo el número 91000125942506 del día 28 de diciembre de 2011 a las 9:31 am, correspondiente al año gravable 2010, como corrección de la inicialmente presentada el 12 de abril de 2011.

2. Que, consecuentemente, se reconozca el derecho que LG tiene desde la fecha de presentación de la declaración a recuperar el saldo a su favor en cuantía de \$15.386.756.000 que ha sido desconocido por la DIAN mediante los actos acusados y mediante auto de improcedencia provisional 111-0001317 de 16 de mayo de 2012.

"3. Que esa suma debía haberse aplicado como saldo a favor contra las obligaciones tributarias de estos otros tributos, declarados durante el año 2011, tal como se pidió en la solicitud de compensación N° DI 201020112053 de fecha el 3 de noviembre de 2011, que reclamaba la totalidad del saldo a favor contenido en la declaración de renta del año 2010 (\$23.933.173.000 COP), para compensarlo con obligaciones a su cargo, pero solo le fue reconocida la suma de OCHO MIL CUATROCIENTOS OCHENTA Y SIETE MILLONES CIENTO CINCUENTA Y TRES MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$8.487.153.000).

"4. Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos demandados y del reconocimiento de que LG tenía derecho a la totalidad de las sumas sobre las que solicitó compensación plena solicitada

oportunamente y luego la devolución del pago indebido por la suma de \$24.212.064.000, con los intereses hasta la fecha de la sentencia, correspondientes al monto que LG injustamente se vio forzada a pagarle a la DIAN por IVA y retención en la fuente, como resultado de la negociación parcial de la compensación solicitada.

“5. Que se condene en costas a la DIAN”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 107, 553, 647, 647-1, 742, 771-2, 772 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 1º del Decreto 1372 de 1992
- Artículo 1602 del Código Civil.
- Artículos 177 y 187 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 3 de la Ley 1437 de 2011.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Con el objetivo de comercializar sus productos de tecnología en condiciones mercantiles competitivas, LG firmó “**Acuerdos/Oferta Comerciales Marco**”, en los que se estipularon las condiciones generales para, entre otros, el otorgamiento de descuentos que se consolidaban con posterioridad a la venta. El propósito comercial de esos descuentos era preservar o aumentar la cuota de mercado de LG, aumentar la visibilidad y recordación de la marca LG, aumentar la rotación de productos tecnológicos e incrementar el volumen de ventas a los consumidores finales.

La normativa internacional y nacional y la jurisprudencia reconocen que los **descuentos condicionados** funcionales son una práctica generalizada de mercadeo, especialmente, en los sectores de tecnología, electrodomésticos y automóviles. Constituyen una expensa o deducción ordinaria y necesaria para los contribuyentes, siempre y cuando se pruebe la existencia de los descuentos condicionados y la coincidencia con los montos declarados como deducción.

Los acuerdos comerciales firmados por la actora y los terceros acreditan que la naturaleza jurídica de la transacción que se dio con posterioridad a la venta es la de un descuento condicionado y no la de un servicio de publicidad, como lo entendió la DIAN.

La actividad de publicidad es ejecutada por alguien distinto a quien desarrolla las promociones en venta. La promoción es la implementación de un sistema de incentivos por parte del *retailer* o vendedor final que *"recibirá un precio inferior al precio base o precio de lista de los bienes y servicios que se promocionan"*. No implica un pago a un tercero.

Respecto del impuesto sobre la renta, para el proveedor el descuento condicionado es un gasto financiero deducible, mientras que para el comprador es un ingreso no operacional, gravado con el impuesto de renta. LG declara la venta con el IVA, es decir, con el valor de la factura sin incluir el descuento. Luego, declara el descuento como deducción. El comprador declara como costo o gasto el valor total de la compra, para luego declarar como ingreso el valor del descuento comercial.

Los actos acusados son nulos por desconocer el derecho de LG de restar los montos correspondientes a descuentos condicionados pactados en acuerdos comerciales, al momento de calcular la base gravable del impuesto sobre la renta de quien los concede.

Los descuentos condicionados otorgados por LG son expensas necesarias, denominadas gasto financiero, que cumplen los requisitos exigidos por el artículo 107 del Estatuto Tributario, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y están debidamente soportados.

Los descuentos condicionados atan a las partes solo si se cumple la condición, ya que dependen de un acontecimiento futuro e incierto. Por lo que verificada la condición surge el beneficio. *"[P]ara esta operación de liquidación del beneficio pactado basta hacer una liquidación por el comprador y un reconocimiento por el vendedor, a manera de nota crédito debidamente contabilizada"*. Por esta razón, la factura no es el soporte ni la prueba idónea de las operaciones de descuento condicionado.

Las condiciones del descuento implican una labor de mercadeo y publicidad pero realizadas en provecho propio de las grandes cadenas de almacenes que, por ello, no tienen que facturar como servicio lo que realizan en desarrollo de sus propios objetivos.



La simple afirmación que recalifica la transacción como un servicio no es suficiente para desconocer los efectos jurídicos de los acuerdos comerciales que contienen los descuentos condicionados, cuya validez se presume en la medida en que cumplen todos los requisitos de los contratos exigidos por las leyes internas, sin que la DIAN haya acreditado la existencia de contratos de prestación de servicios.

La administración fundamentó los actos demandados en los reportes entregados por los clientes, a los que dio prevalencia, aunque contradicen la contabilidad y los soportes contables de LG. La DIAN no investigó ni aceptó como justificación que las diferencias entre las cifras solicitadas como deducción y las reportadas por los clientes de LG obedecen a tres factores: (i) el aspecto temporal de los valores contabilizados por la actora; (ii) el método utilizado por la DIAN que la llevó a conclusiones falsas, pues el sistema de contabilización de los clientes puede ser distinto del de LG y (iii) que LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, pagó a terceros con cargo a los descuentos condicionados [Telefónica Móviles Colombia S.A.]. Además, desconoció que las cifras fueron conciliadas y *“que solo existe una diferencia de \$11.506.300”* [Grandes Superficies de Colombia s.a. Carrefour].

Los actos demandados incurrir en falsa motivación al desconocer las deducciones por considerar que existe prestación de servicios de los clientes para con LG y sin probar la existencia de los contratos correspondientes.

Las pruebas en que se fundan los actos demandados fueron practicadas de oficio, sin que la actora hubiera tenido conocimiento previo de ello, hecho que le impidió ejercer el derecho de contradicción y defensa, por lo que se violó el derecho al debido proceso de la actora.

La sanción por inexactitud es improcedente toda vez que no se configuró ninguno de los supuestos legales para imponer dicha sanción. Además, existe una diferencia de criterios, en cuanto a la interpretación de las normas aplicables.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora, para el efecto argumentó lo siguiente:

Está probado en el expediente que lo que la actora califica como descuentos condicionados por volumen, corresponden en realidad a una contraprestación por los servicios que le prestan Comunicación Celular S.A. Comcel S.A., Telefónica Móviles Colombia S.A., Colombiana de Comercio Corbeta Alkosto, Falabella, Grandes Superficies de Colombia Carrefour y Supertiendas y Droguerías Olímpica S.A.

Entre la actora y los almacenes mencionados existe la compraventa de productos, pero también realizan otras transacciones, que corresponden a servicios de mercadeo y publicidad que ellos le prestan a LG, cuyo pago *"se realiza a través de un menor valor del costo para estas compañías"*.

En la actuación cuestionada, la administración rechazó los gastos por no estar debidamente soportados y por mayores valores solicitados en deducción.

No es cierto que para probar los descuentos condicionados se exija factura, como lo afirma la demandante, por cuanto es evidente que la administración aceptó las notas crédito como soporte de estas transacciones, pero rechazó las que no correspondían a tal calificación sino a gastos comerciales de los que no se aportó el soporte respectivo.

La contabilidad constituye prueba en materia tributaria siempre que reúna los requisitos legales, que exigen que los registros estén respaldados por comprobantes internos y externos. Las notas crédito aportadas no constituyen prueba suficiente de los descuentos condicionados, pues reflejan el reconocimiento de un gasto por el servicio prestado por sus clientes.

Los actos están debidamente motivados, expresan las razones en que se funda la modificación de la declaración y las respectivas pruebas y normativa aplicable.

En la actuación enjuiciada se garantizó el derecho al debido proceso, toda vez que se le dio a la actora traslado de las pruebas recaudadas. Además, la actora siempre tuvo acceso a toda la documentación que está en el expediente.

La actora incurrió en el hecho sancionable al registrar en la declaración, en *"otras deducciones"*, unos descuentos condicionados inexistentes, es decir, llevó como deducciones valores que en realidad corresponden a la prestación de servicios. Además, no cuentan con el soporte idóneo.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen a continuación:

Los descuentos condicionados deben ser detraídos de los ingresos brutos. No pueden sustraerse de la renta líquida, comoquiera que estos, al no ser reconocidos fiscalmente como gastos, no constituyen una deducción de conformidad con lo previsto en la ley.

De la información suministrada por los terceros, con ocasión del cruce de información, el Tribunal encontró que la actora concedió unos descuentos condicionados a sus clientes, que fueron registrados en la contabilidad y sobre los que se allegaron las notas crédito y débito correspondientes.

La administración aceptó parcialmente los valores registrados por concepto de descuentos condicionados y rechazó la suma de "\$10.556.571.315", sin tener en cuenta la totalidad de los valores acreditados y soportados por los clientes de LG.

La administración desconoció la suma de \$1.475.906.813 que está debidamente probada en el proceso, "diferencia" que reconoció y que *"debe ser disminuida del valor de los ingresos brutos que la demandante reportó, habida cuenta que [...], los descuentos condicionados aun cuando contablemente se registran como 'gastos financieros', no ocurre lo mismo desde el punto de vista fiscal, por lo que deben ser reducidos de los ingresos brutos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario"*.

En respuesta a los requerimientos de información, los clientes suministraron el registro del movimiento de las notas crédito, en el que consta *"el servicio de publicidad prestado por estos a LG Electronics"*, sin que sea suficiente para aceptar el gasto, pues *"los clientes tenían la obligación de expedir la correspondiente factura como lo exige la norma, razón por la cual no hay lugar al reconocimiento de dichos valores como gastos susceptibles de deducción"*.

La demandante no demostró, en su totalidad, la realidad de las transacciones que llevó como gastos por servicios de publicidad en su declaración, pues carecen de soportes reales que demuestren la existencia de la operación.

La administración desvirtuó los gastos registrados por la demandante, *"en cuanto al registro de las notas crédito aportadas no constituyen el documento idóneo para probarlos de acuerdo con los requisitos exigidos por la ley cuando se trate de un obligado a expedir facturas, frente a lo cual el contribuyente investigado hoy demandante no pudo demostrar la realidad de las mismas a través de otros medios probatorios y, de otro lado no se allegaron los respectivos soportes de las demás transacciones que permitieran determinar la realidad de los gastos. En consecuencia, se mantiene el rechazo de las deducciones por valor de \$7.376.712.824"*.

Los actos demandados están motivados, *"se fundamentan en el hecho de que el contribuyente registró como deducciones una cuantía que corresponde a gastos de publicidad prestados por sus clientes sin aportar el respectivo soporte que acredite dicha operación, además de que la Administración en tales actos compara y explica los valores que la parte actora registró sin aportar documento idóneo que soportara dichas deducciones"*.

Para desconocer los gastos por publicidad, la administración sostuvo que el desconocimiento *"no versa sobre los acuerdos u ofertas comerciales presentadas por la demandante a sus clientes, sino en la falta de soporte de dichas transacciones, toda vez que, se reitera, en el expediente no obra copia de las facturas que acrediten dichos gastos, razón suficiente para aceptar su rechazo. Adicionalmente, cabe anotar que atendiendo a la tarifa legal de la prueba, las ofertas comerciales no constituyen el documento idóneo para probar la realidad de los gastos y así aceptarlos como deducciones, sino que es necesario el soporte de dicha transacción para aceptar su rubro"*.

Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que el demandante incurrió en el hecho sancionable al consignar *"gastos inexistentes"* en la declaración, *"realizó un registro de gastos por servicios de publicidad sobre los cuales no existe soporte que permita su reconocimiento"*.

Liquidó la sanción por inexactitud, conforme al artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, en aplicación del principio de favorabilidad.

Por lo anterior, practicó nueva liquidación para aceptar \$1.475.907.000 por descuentos condicionados que encontró probados, monto que adicionó al renglón *"devoluciones, descuentos y rebajas"* para reflejarlos como un menor valor de los ingresos y reliquidar la sanción por inexactitud [\$8.699.371.000]. Por tanto, fijó un saldo a favor de \$9.753.481.000.

No condenó en costas porque no las encontró probadas.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

**La DIAN** apeló. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

El Tribunal reconoció como descuento financiero la suma de \$1.475.906.813, pero no cuenta con soporte probatorio del origen del descuento, del cumplimiento de la condición al que está sometido su reconocimiento y de la fecha en que ocurrió. Dicha suma corresponde al pago de servicios prestados por sus clientes, que por su naturaleza de gasto deben acreditarse con las facturas correspondientes.

Con el oficio N° 06718 del 19 de abril de 2012, Telefónica Móviles Colombia informó que el total de las operaciones de descuento otorgado por la demandante fue de \$1.571.661.894, no obstante, de ese valor solo \$108.606.536 corresponden a descuentos condicionados, los restantes \$1.463.055.358 son costos y gastos.

Con el oficio N° 2750 del 21 de febrero de 2012, Falabella reportó transacciones con la demandante por \$2.553.944.482. Sin embargo, la actora solicitó el descuento por \$2.566.795.938, razón por la que debe desconocerse la diferencia [\$12.851.455].

La contabilidad constituye prueba en materia tributaria siempre que reúna los requisitos legales, que exigen que los registros estén respaldados por comprobantes internos y externos. Las notas crédito aportadas no constituyen prueba suficiente de los descuentos condicionados, pues reflejan el reconocimiento de un gasto por los servicios de mercadeo y publicidad prestados por sus clientes Telefónica Móviles Colombia y Falabella, que deben ser demostrados con facturas expedidas en debida forma.

Solicitó la reliquidación de la sanción por inexactitud, toda vez que la suma de \$1.475.906.813, reconocida como descuento por el Tribunal, no está probada, por lo que pidió mantener el desconocimiento de los \$17.933.284.000 del renglón 55 de la declaración tributaria.

**LG** apeló con fundamento en lo siguiente:

El Tribunal tergiversó el debate, ignoró las pruebas aportadas y se equivocó en el análisis de los conceptos y cifras. No determinó la

naturaleza de los descuentos y "da por sentado" que lo glosado por la administración son servicios de publicidad, sin que esté probada la existencia de los respectivos contratos de prestación de servicios. Además, al determinar un nuevo valor, confundió las cifras de las glosas. Ignoró hechos relacionados con las transacciones de las que se derivan los descuentos declarados, desconoció los precedentes jurisprudenciales, así como las pruebas que acreditan la realidad negocial.

El valor desconocido por la administración corresponde a verdaderos descuentos condicionados, deducibles y que están debidamente soportados con las notas crédito expedidas por LG a favor de sus clientes.

Los descuentos condicionados son una práctica comercial usual en las ventas al por menor, especialmente en los sectores de tecnología, electrodomésticos y automóviles. Mediante acuerdo comercial, LG otorga a sus clientes un incentivo si estos cumplen las condiciones pactadas. LG reconoce el incentivo al cliente una vez verifica el cumplimiento de las condiciones pactadas, mediante nota crédito que es posterior a la factura de venta con la que se relaciona.

Los acuerdos comerciales suscritos por la actora con sus clientes prueban la realidad jurídica y económica de los descuentos condicionados que otorga LG a favor de aquellos que voluntariamente cumplan con las metas de venta y las actividades de estímulo al mercadeo y visibilidad de la marca LG.

Los descuentos condicionados que otorga LG a sus clientes son expensas necesarias que cumplen los requisitos del artículo 107 del E.T. Igualmente, tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y son proporcionales; además, están debidamente soportadas.

Los descuentos condicionados atan a las partes solo si se cumple la condición, ya que dependen de un acontecimiento futuro e incierto, otorgan al comprador un derecho de reembolso al tiempo de cumplirse la condición.

Cuando ocurre la condición estipulada en los contratos mercantiles, que el comprador informa a LG en los cortes establecidos, el vendedor debe entregar lo prometido sin que el beneficiario tenga que facturar el cumplimiento de la condición como venta ni como prestación de servicios. El soporte idóneo del descuento condicionado reconocido es la nota

crédito que LG expide a favor del comprador y que registra en su contabilidad como gasto.

Las condiciones del descuento implican una labor de mercadeo y publicidad pero realizadas en provecho propio de los clientes de LG que han adquirido las mercancías que están promocionando. Por ello, no tienen que facturar como servicio lo que realizan en desarrollo de sus propios objetivos.

La DIAN desconoce los acuerdos marco y los contratos de compraventa, sin que la simple afirmación que recalifica la transacción como un servicio sea suficiente para desvirtuar la validez de los contratos que se presume.

Los reportes de los clientes aceptan la existencia de los descuentos condicionados que registran según las políticas contables propias de cada empresa, muestran la temporalidad de los valores contabilizados, acreditan la existencia de las notas crédito y de los acuerdos comerciales suscritos con LG.

Los actos demandados incurren en falsa motivación al fundamentar la reducción de los descuentos condicionados en la presunta prestación de servicios de publicidad de los clientes para con LG, sin que se haya probado la existencia de los respectivos contratos ni el origen de las cifras propuestas en las glosas, ni las determinadas por el Tribunal.

La administración practicó pruebas de oficio [solicitud de información a clientes y testimonios] sin permitirle a la demandante ejercer el derecho de contradicción. Además, desconoció el valor probatorio de la contabilidad y los soportes, por lo que violó los derechos a la defensa y al debido proceso.

El Tribunal no valoró en conjunto el material probatorio. Las diferencias entre las cifras solicitadas por la demandante como deducción y las reportadas por sus clientes tienen origen en tres factores: (i) la temporalidad de los descuentos, (ii) el método utilizado por la DIAN para determinarlas (simple confrontación), y (iii) que LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, efectuó pagos a terceros con cargo a los descuentos condicionados previamente reconocidos.

Es improcedente la sanción por inexactitud. No se configuró ninguno de los supuestos previstos en la ley para imponerla. Existe una diferencia de criterio respecto a la interpretación de las normas que definen el

descuento condicionado. Eventualmente, pidió que “*se reliquiden la sentencia y la sanción*”.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

El 26 de julio de 2018, se llevó a cabo la audiencia de alegaciones.

En su exposición, **la actora** se refirió a “las 10 claves del caso”: (i) falta de entendimiento de la naturaleza de los descuentos comerciales condicionados, que no constituyen servicios. Por ende, no se soportan con factura; (ii) inconsistencia en el análisis de la glosa: la DIAN desconoce descuentos condicionados al considerarlos pago de servicios, sin acreditar los respectivos contratos; (iii) LG fue fiscalizada con información de los terceros sin tener la posibilidad de revisar la contabilidad de sus clientes y sin que su contabilidad haya sido desvirtuada; (iv) violación del derecho al debido proceso al practicar la prueba testimonial sin que la actora hubiera tenido la oportunidad de contrainterrogar; (v) en el expediente administrativo no están los CD allegados por sus clientes, hecho que le impidió conciliar las notas crédito de LG con la información reportada por los terceros; (vi) la DIAN expidió la liquidación oficial aunque las cifras por los presuntos servicios fue desvirtuada; (vii) duplicidad de cifras derivada del uso de dos métodos concurrentes [los soportes de los descuentos (notas crédito) y la comparación de cifras totales]; (viii) el Tribunal incurrió en error al no sujetarse al marco del litigio, omitir hechos y no valorar pruebas; (ix) desconocimiento del principio de la buena fe y aplicación de la duda probatoria en favor del fisco y (x) en investigaciones por períodos posteriores, la DIAN cambió el criterio aplicado en este asunto, de entender que los descuentos condicionados son servicios prestados. Además, le permitió contraprobar las diferencias con terceros y algunas investigaciones fueron archivadas.

Los descuentos comerciales condicionados se materializan una vez se cumple la condición establecida en los acuerdos marco. El cliente beneficiario del incentivo reporta el cumplimiento de la condición, el oferente la verifica y reconoce el incentivo mediante la nota de crédito a favor del cliente. El descuento no es el pago de servicios prestados, es el incentivo por realizar actividades no obligatorias pactadas que dan origen al beneficio.

En su intervención y en el escrito de alegatos, la **DIAN** insistió en que entre LG y sus clientes no solo existe una compraventa de productos sino



también otras transacciones que corresponden a servicios de mercadeo y publicidad que estos le prestan y que LG paga mediante un menor valor de las ventas. Las pruebas no acreditan el origen del descuento condicionado, el cumplimiento de las condiciones para acceder a este, ni la relación directa que debe existir entre la compraventa y el descuento que de la misma se deriva. Las notas débito y crédito reconocen el pago por concepto de servicios que, para su reconocimiento como gasto, deben soportarse con factura, lo que no ocurrió. Solicitó que se mantenga la legalidad de los actos demandados.

**El Ministerio Público** pidió que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demandante, con fundamento en que la DIAN no acreditó que entre LG y sus clientes existiera contrato alguno de prestación de servicios de publicidad. Está demostrada la existencia de contratos comerciales que establecen las condiciones para acceder a los descuentos. El soporte idóneo de los descuentos condicionados son las notas crédito que el oferente expide al beneficiario al verificar el cumplimiento de las condiciones.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Las partes demandante y demandada apelaron la sentencia de primera instancia, por lo que, conforme con el artículo 328 del Código General del Proceso, aplicable por disposición del artículo 306 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la Sala resolverá sin limitaciones.

En la declaración de renta del 2010, en el renglón 55-otras deducciones, la actora informó un total de \$101.008.644.000. De este valor, la DIAN desconoció **\$17.933.284.000**, por concepto de descuentos comerciales condicionados, porque de la verificación con los terceros encontró que la actora solicitó mayores valores [\$5.798.342.312] y le dio tratamiento de descuento a costos y gastos de los que no presentó los soportes idóneos [facturas] [\$12.134.941.827].

La demandante insiste en que es procedente la deducción, toda vez que el valor total desconocido corresponde a descuentos comerciales condicionados otorgados a sus clientes, en virtud de los acuerdos comerciales vigentes para el 2010, para cuyo reconocimiento no se requiere factura. Y que, el "mayor valor" desconocido se deriva de tres factores: (i) el aspecto temporal de los valores contabilizados por LG; (ii)

el método utilizado por la DIAN para determinarlo [la simple confrontación de las cifras reportadas por LG y por los clientes investigados] y (iii) que LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, pagó a terceros con cargo a los descuentos condicionados.

La Sala resuelve si el valor desconocido del renglón 55-otras deducciones [\$17.933.284.139] corresponde a descuentos comerciales condicionados del año gravable 2010, como sostiene la demandante o si, como lo determinó la DIAN, \$5.798.342.312 son un mayor valor de los descuentos condicionados y los \$12.134.941.827 son costos y gastos por servicios de publicidad prestados por los clientes a LG, para cuya deducción se requiere de la respectiva factura.

La Sala modifica la sentencia apelada, según el siguiente análisis:

### **Los descuentos condicionados**

Sobre los descuentos condicionados, en la sentencia del 24 de octubre de 2013, la Sección Cuarta precisó lo siguiente:

"[...] los 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 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.

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.

[...]". (Subraya la Sala)

Al respecto, la Sala reitera que los denominados descuentos comerciales condicionados son aquellos que el proveedor ofrece, sujetos a una condición futura e incierta, que se estipula previamente de acuerdo con las políticas comerciales o situaciones especiales, que, de cumplirse, surge para el comprador el derecho al descuento ofrecido. 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*".

Con la demanda se allegó el **dictamen pericial** sobre el "*Análisis de los descuentos condicionados*", dictamen que se presentó en la audiencia de pruebas, en la que la DIAN preguntó ¿cuál es el alcance que debemos darle a las referencias contables que aborda en su peritaje?. La Magistrada Ponente de primera instancia indicó que el experticio contable es extemporáneo pero, si a bien lo tiene, la actora puede solicitarlo como prueba.

La demandante indicó que en el dictamen hay "*ilustraciones contables de cómo deben desarrollarse los descuentos comerciales condicionados*". Que "*el dictamen contable no es ajeno al dictamen pericial, por cuanto no se centra en cifras sino en los conceptos de publicidad y promoción*". La Magistrada dio traslado a la demandada de los documentos utilizados por el perito para la presentación de su dictamen. La DIAN manifestó su conformidad, por tratarse de "*un ejemplo que soporta el estudio realizado por el perito*" y, dijo no tener más preguntas al respecto.

Esta prueba informa que **la publicidad y la promoción en ventas son conceptos distintos**, que, aunque los dos son estrategias de mercadeo, hay elementos que los distinguen. Que la publicidad implica la compra del

servicio con una agencia de publicidad "que utilizará los medios de comunicación tradicionales (televisión, periódicos, radio, etc.) para transmitir de manera impersonal y masiva un claro mensaje con el fin de lograr recordación de marca, top of mind de marca, y así construir una relación de largo plazo con los clientes".

Que la promoción en ventas alude a "la implementación de **un conjunto de incentivos**, por parte del vendedor final del producto (cuya especialidad es la comercialización de bienes y servicios mas no el desarrollo y concepción de estrategias publicitarias), que tienen como **finalidad aumentar, en el corto plazo, el interés de los clientes hacia la compra de un producto específico**. [...]. En este caso no se hace un pago por un servicio de publicidad a ningún agente tercero, **el efecto de las promociones en ventas se reflejará en el hecho que el retailer (o vendedor final) recibirá un precio inferior al precio base de los productos que se están promocionando**".

Y que dentro de las estrategias que utiliza **la promoción en ventas** están las siguientes: "las muestras de producto, los cupones, las exposiciones comerciales, el patrocinio de eventos, los programas de frecuencia, los reembolsos, los descuentos al precio del producto, los descuentos por la producción de materiales promocionales y los descuentos por exhibición de producto, entre otros".

La prueba pericial precisa que "**los descuentos comerciales condicionados son una estrategia de promoción y no una inversión en publicidad**". Que tales descuentos son utilizados en la práctica comercial en sectores como las industrias de electrodomésticos y tecnología, como un tipo de promoción en ventas.

Además, indica que la venta se factura por el valor total y que cuando se cumplan las condiciones, el descuento se lleva en la contabilidad como gasto a la cuenta "530535- descuentos comerciales condicionados.

En los mismos términos, la Sección precisó que "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'".

En el caso en estudio, es un asunto no discutido que LG firmó "**Acuerdos/Oferta Comerciales Marco**" con sus clientes para la comercialización de sus productos, en los que se estipulan las condiciones

comerciales generales y adicionales para el otorgamiento de los descuentos condicionados, la forma de liquidarlos y demás requisitos exigidos para su reconocimiento.

Dentro de los descuentos comerciales condicionados ofrecidos por LG a sus clientes están los siguientes: fijo o rapel, por volumen o rebate, por publicidad [PAC o CO-AD], por mercadeo o back margin, por manejo de línea, por cumplimiento de las metas regional y local o regional agreement, por promoción de ventas [COOP o COAD], price protection y sell out/support.

En el expediente, además está el "**Anexo A. Política de cooperation-advertising [CO-AD]**" o de cooperación y publicidad, según el cual este mecanismo comercial, utilizado por LG, está vigente desde el 15 de abril de 2010 y es aplicable a todos los clientes que hayan firmado una oferta mercantil con LG. Fue establecido con el fin de desarrollar, en conjunto con el destinatario de la oferta, **cualquier tipo de promoción** [premio, sorteo o actividad] en el punto de venta destinado a apoyar la rotación de una categoría o producto.

Además, establece la fórmula de cálculo y el trámite para la legalización de las condiciones comerciales que, autorizadas, culmina con la generación de la nota crédito respectiva.

La Sala advierte que en las ofertas mercantiles LG ofrece a sus clientes posibilidades de descuento en las operaciones de venta, entre las que está el denominado **cooperation-advertising [CO-AD]** o descuento por cooperación y publicidad, sometido al cumplimiento de las condiciones estipuladas en la misma oferta mercantil y en el Anexo A. Los compradores pueden acceder a este beneficio de manera voluntaria. En caso de cumplir las condiciones previstas, el comprador debe adelantar el trámite establecido para su "legalización" y una vez LG verifique el cumplimiento de la condición reconocerá al beneficiario el descuento ofrecido.

### **Análisis de las glosas**

El Estatuto Tributario establece que las declaraciones tributarias gozan de presunción de veracidad, siempre y cuando sobre los hechos consignados en ellas no se haya solicitado comprobación especial, ni la ley la exija. Sin embargo, la administración tributaria tiene amplias facultades de fiscalización que le permiten verificar la exactitud de los

hechos consignados en estas, que al ser desvirtuados se invierte la carga de la prueba y estará a cargo del contribuyente demostrar tales hechos.

Así mismo, las decisiones de la administración deben fundarse en hechos probados, por los medios de prueba previstos en la normativa tributaria o en el Código de Procedimiento Civil, ahora Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con aquellos.

Según el artículo 750 del E.T. las informaciones suministradas a la administración por terceros, relacionadas con obligaciones tributarias del contribuyente, son prueba testimonial sujeta a los principios de publicidad y contradicción de la prueba. Estos principios *"se refieren a la posibilidad de controvertir las pruebas una vez iniciado el procedimiento de determinación oficial del tributo"*.

La modificación contenida en los actos administrativos demandados se fundamenta en los valores de los descuentos comerciales condicionados [DCC] registrados en la contabilidad de LG y **la información suministrada por terceros.**

La Sala procede a analizar el fundamento de la glosa planteada por la DIAN con respecto a cada uno de los clientes con los que verificó la información:

### 1. Comunicación Celular S.A. COMCEL S.A.

Valor registrado en libros por LG	\$3.722.106.821
Valor informado por cliente:	<u>\$2.285.893.226</u>
Diferencia	\$1.436.213.595
<b>Valor desconocido por la DIAN</b> [ <b>Mayor valor</b> DCC solicitado]	<b>\$1.436.213.595</b>

**COMCEL** suministró un cuadro con la información de las operaciones de descuentos con LG en el 2010. Relaciona 26 notas crédito con el número del documento de registro contable, fecha del documento, fecha de

contabilización, valor USD, valor COP y concepto. Este documento informa que el total de **descuentos registrados por COMCEL** en el 2010 fue de \$2.285.893.226.

Conforme con las fechas indicadas de los documentos contables y de contabilización de las notas crédito del tercero, el primer descuento registrado del año es del **31/05/2010**.

Por su parte, **el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG** registra movimientos en los meses de enero a octubre y diciembre de 2010, por un total de \$3.722.106.821.

La DIAN comparó los dos totales, la diferencia la desconoció como mayor valor del descuento comercial condicionado solicitado y la demandante no logró justificar la aludida diferencia.

## 2. Telefónica Móviles Colombia S.A.

Valor registrado en libros por LG	\$4.866.835.539
Valor informado por cliente:	<u>\$1.571.661.894</u>
Diferencia	\$3.295.173.645
<b>Valor desconocido por la DIAN</b>  [“costos y gastos” por falta de soporte idóneo]  \$4.866.835.539 – \$108.606.536	<b>\$4.758.229.003</b>

**TELEFÓNICA** suministró un cuadro con la información de las operaciones de descuentos con LG en el 2010. Relaciona 22 notas crédito con el número, fecha del documento, valor USD, valor COP y concepto. Este documento informa que el total de **descuentos otorgados por LG** en el 2010 fue de \$1.571.661.894.

Por su parte, el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG contiene 70 registros de 2010, por un total de \$4.866.835.539.

En reunión efectuada el 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN, LG presentó la conciliación de la diferencia entre los descuentos registrados por LG y lo reportado por el tercero, que arroja una diferencia final de \$83.319.615, como se indica a continuación:

Total notas crédito	1.528.557.419
Pagos de 2010 en 2011	969.856.391
Pagos a Celistics con cargo a Telefónica	1.373.220.000
Pagos a otros terceros con cargo a Telefónica	911.882.114
Total pagado	4.783.515.924
Total contable	4.866.835.539
<b>Diferencia</b>	<b>-83.319.615</b>

En esa oportunidad, la actora aportó, además, "muestra" de notas crédito, formato único para pago cliente, cruce de correos electrónicos entre LG y Telefónica relacionados con la conciliación de las notas crédito de los descuentos condicionados del 2010, entre otros.

Sin embargo, en los actos acusados, la DIAN señaló que del valor registrado [\$4.866.835.539] "solo \$108.606.536 corresponden a descuentos por volumen de ventas, la diferencia, es decir, \$4.758.229.003 corresponden a costos y gastos sin los soportes correspondientes, por tanto se rechaza este valor por no tener los documentos idóneos reglados por la ley".



La Sala constata que los \$108.606.536 corresponden a descuentos por volumen de ventas soportados en las notas crédito números 1074, 5392, 12546, 12545 y 1937. No obstante, advierte que la DIAN, sin explicación adicional, desconoció las demás notas crédito con soportes allegadas por el tercero y por la misma LG, que indican expresamente que son descuentos ofrecidos y autorizados por LG por concepto de global support y rebate sin que se haya desvirtuado la naturaleza de descuento comercial condicionado, por lo que no requieren factura para su reconocimiento.

Así, conciliadas las cifras sin que se encuentren razones para desconocer el resultado final de la conciliación efectuada por LG y sin que se haya desvirtuado la naturaleza de descuento condicionado, la Sala desconoce los \$83.319.615 como mayor valor de los descuentos comerciales condicionados, diferencia que no justificó la demandante.

### 3. Colombiana de Comercio S.A. Corbeta S.A. ALKOSTO S.A.

Valor registrado en libros por LG	\$11.874.964.573
Valor informado por cliente:	<u>\$ 9.229.540.553</u>
Diferencia	\$ 2.645.424.020
<b>Valor desconocido por la DIAN</b> [ <b>Mayor valor</b> DCC solicitado]	<b>\$ 2.645.424.020</b>

**ALKOSTO** suministró la información de las operaciones de descuentos por volumen rebate y bonificación por margen otorgados por LG en el 2010. Allegó el auxiliar contable con un total de \$9.229.540.553.

Por su parte, el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG registra movimientos por un total de \$11.874.964.573.

La DIAN comparó los dos totales, la diferencia la desconoció como mayor valor del descuento comercial condicionado solicitado y la actora no logró justificar la aludida diferencia.

### 4. Falabella de Colombia S.A.

Valor registrado en libros por LG	\$2.566.795.938
Valor informado por cliente:	<u>\$2.553.944.482</u>
Diferencia	\$ 12.851.456
<b>Valor total desconocido por la DIAN</b>  [ <b>Mayor valor</b> DCC solicitado \$12.851.455]  [" <b>costos y gastos</b> " por falta de soporte idóneo \$151.897.550]	<b>\$ 164.749.005</b>

**FALABELLA** suministró la información de las operaciones de descuento por manejo de línea [\$418.485.847], protección de precios [\$53.622.858], por publicidad [\$151.897.550], por rebate [\$1.629.423.587], regional agreement [\$117.976.046], y por pronto pago [\$182.538.594], otorgados por LG en el 2010. Allegó el auxiliar contable con un total de \$2.553.944.482.

Por su parte, el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG registra movimientos por un total de \$2.566.795.938.

La DIAN comparó los dos totales y desconoció la diferencia [\$12.851.455], que calificó como mayor valor del descuento solicitado y la actora no logró justificar la aludida diferencia.

De otra parte, la DIAN desconoció \$151.897.550, que calificó como "costos y gastos" por servicios de publicidad, por falta de soporte idóneo, valor que corresponde al total de descuentos por publicidad o *cooperation-advertising* [CO-AD], estrategia que hace parte de la oferta mercantil firmada con LG, que el mismo cliente informó y de las que entregó muestra de los soportes, entre estos, notas crédito de LG que reconocen el descuento. Es de anotar que la administración no logró desvirtuar la existencia de los descuentos condicionados ni establecer la existencia del contrato de prestación de servicios de publicidad del cliente con LG que desvirtúe que el origen de las operaciones es la oferta mercantil y, en consecuencia, que los descuentos otorgados derivan del cumplimiento de las condiciones exigidas.

## 5. Grandes Superficies de Colombia S.A. CARREFOUR

Valor registrado en libros por LG	\$27.527.840.006
Valor informado por cliente:	<u>\$25.119.468.659</u>
Diferencia	\$ 2.408.371.347
<b>Valor desconocido por la DIAN</b>  [ <b>Mayor valor</b> DCC solicitado \$1.682.567.464]  (\$2.408.371.347 – \$725.803.884)  [“ <b>costos y gastos</b> ” por falta de soporte idóneo \$7.224.815.274]	<b>\$ 8.907.382.738</b>

**CARREFOUR** suministró la información de las operaciones de descuento otorgadas por LG por un total de \$25.119.468.659. Allegó la oferta mercantil firmada con LG que incluye descuento fijo por consumo (rapel), descuento por manejo logístico (plataformas), descuento por publicidad plataforma, budget marketing (folletos, publicidad). También allegó la relación de los descuentos por pronto pago [\$1.058.176.259], descuento condicionado OCAS-INT [\$4.703.789.854] y descuento condicionado TU CARRERA DINÁMICA [\$954.900.705] otorgados por LG en el 2010.

Por su parte, el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG registra movimientos por un “gran total de enero a diciembre de 2010” de \$27.181.451.605, algunos registros tienen al margen la anotación “2009”, de lo que se infiere que ese “gran total” fue depurado y el resultado [\$27.527.840.006] aceptado por las dos partes.

En la reunión efectuada el 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN, LG presentó la conciliación de la diferencia entre los descuentos registrados por LG y lo reportado por el tercero, que arroja una diferencia de \$11.506.300, como se indica a continuación:

	<b>LG</b>	<b>CARREFOUR</b>	<b>DIFERENCIA</b>
Total gasto	<b>27.527.840.006</b>	25.119.468.658	2.408.371.348
Descuentos	27.181.451.604	24.784.586.556	2.396.865.048
Bono logístico (transporte)	346.388.402	334.882.102	11.506.300
Notas crédito emitidas	26.121.171.444,00		
Pagos Tu Carrera	725.803.884,91		
Notas bono logístico	346.388.402,00		
Reversión por provisión	334.476.275,00		
	<b>27.527.840.006,00</b>		

En esa oportunidad, LG además aportó listados de las notas crédito, de los pagos de los incentivos y las notas del bono logístico y soportes del programa de fidelización Tu carrera”.

Sin embargo, en los actos acusados la DIAN desconoció un total de **\$8.907.382.738**. monto conformado por los siguientes conceptos:

(i) “Mayor valor solicitado” \$1.682.567.464. Esta cifra la determinó así: comparó el total de los descuentos registrados por LG con el reportado por el tercero y de la diferencia resultante, restó los “pagos Tu Carrera”.

(ii) “Costos y gastos”, por falta de soporte idóneo \$7.224.815.274. Este valor lo integran los siguientes conceptos: espacio publicitario en folletos [\$5.913.491.750], página web [\$9.480.717], video en línea [\$60.000], logística plataforma [\$334.882.102], aportaciones de apertura tiendas

[\$12.000.000 y \$954.900.705] que calificó como gastos por servicios de publicidad prestados, que desconoció por falta de factura.

Llama la atención de la Sala que aunque en el acta de la reunión del 24 de abril de 2012 entre la DIAN y la actora se consignó que verificadas las diferencias con las notas crédito soporte de los descuentos por volumen, se reconoció que la diferencia es de **\$11.506.300**, la DIAN ignoró la conciliación de cifras e insistió en el desconocimiento de los descuentos condicionados, que están soportados con las notas crédito que fueron reconocidos por el cliente y por la misma administración.

## 6. Supertiendas y Droguerías Olímpica S.A.

Valor registrado en libros por LG	\$1.601.499.691
Valor informado por cliente:	\$1.580.213.913
Diferencia	\$ 21.285.778
<b>Valor desconocido por la DIAN</b>	<b>\$ 21.285.778</b>
[ <b>Mayor valor</b> DCC solicitado]	

**OLÍMPICA** informó que el total de descuentos en compras en el año gravable 2010 fue de \$1.580.213.913.

Por su parte, el libro auxiliar de descuentos condicionados de LG registra movimientos por un total de \$1.601.499.691.

La DIAN comparó los dos totales, la diferencia la desconoció como mayor valor del descuento comercial condicionado solicitado y la actora no logró justificar dicha diferencia.

Precisado lo anterior, frente a los motivos en que se fundamenta la modificación oficial, la Sala concluye lo siguiente:

**1. Los \$12.134.941.827 son descuentos comerciales condicionados y no contraprestación por servicios de publicidad prestados por los clientes a LG**

Está demostrado en el expediente que los **\$12.134.941.827** que la DIAN consideró como "costos y gastos" y que desconoció por falta de factura, son descuentos comerciales condicionados que LG otorgó a Telefónica Móviles Colombia S.A., Falabella de Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour al verificar el cumplimiento de la condición, sin que para su reconocimiento como descuento requiera de factura, por lo siguiente:

A **Falabella de Colombia S.A.**, la DIAN desconoció los \$151.897.550 que calificó como "costos y gastos" por servicios de publicidad, por falta de soporte idóneo. Al respecto, en el expediente está acreditado que dicho valor corresponde al total del descuento por publicidad o *cooperation-advertising* [CO-AD] que el mismo cliente reconoció como descuento condicionado otorgado por LG, el cual hace parte de los descuentos ofrecidos por LG en la oferta mercantil firmada con esa empresa.

Además, el tercero allegó muestras de las notas crédito de LG que le sirvieron de soporte para la contabilización de las operaciones de descuento. De lo anterior, se pone en evidencia que el valor en cuestión hace parte de los descuentos condicionados deducibles y no es la contraprestación por servicios de publicidad, como los clasificó la DIAN en los actos acusados, pues en el expediente no se encuentra contrato alguno de prestación de servicios de publicidad con el cliente y este ni siquiera manifestó que prestaba dicho servicio a LG. Por lo que se concluye que los \$151.897.550 son descuentos comerciales condicionados que en esta providencia se aceptan como deducibles.

A **Telefónica Móviles Colombia S.A.**, la DIAN desconoció los \$4.758.229.003 que calificó de "costos y gastos" por servicios de publicidad prestados por el cliente a LG que requieren soporte idóneo para su reconocimiento. Sin embargo, está probado que en la reunión del 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN se conciliaron las cifras de los descuentos comerciales condicionados reportados por LG y por su cliente y el resultado arrojó una diferencia final de <\$83.319.615>, sin que la DIAN haya desvirtuado la naturaleza de descuento comercial condicionado, puesto que no se acreditó la existencia de contratos de prestación de servicios de publicidad, ni el cliente manifestó que existiera dicha relación contractual. Por lo anterior, la Sala concluye que los \$4.758.229.003 que la DIAN desconoció, son efectivamente descuentos comerciales condicionados, que en esta providencia se aceptan como deducibles.

A **Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour**, la DIAN desconoció los \$7.224.815.274 que calificó de "costos y gastos", por servicios de publicidad prestados por el cliente a LG que requieren soporte idóneo para su reconocimiento. Sin embargo, está probado que en la reunión del 24 de abril de 2012 en las oficinas de la DIAN se conciliaron las cifras de los descuentos comerciales condicionados reportados por LG y por su cliente y el resultado arrojó una diferencia final de \$11.506.300, que la actora no justificó. Además, en el expediente no se acredita la existencia de contratos de prestación de servicios de publicidad, ni el cliente siquiera manifestó prestar servicios de tal naturaleza a LG. Por lo que, en esta providencia se desconocen los \$11.506.300 como mayor valor de los descuentos comerciales condicionados.

Así, la aducida prestación de servicios de publicidad de los clientes Telefónica Móviles Colombia S.A., Falabella de Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour a LG, no está acreditada, pues no se probó la existencia de contratos de tal naturaleza. Por el contrario, están acreditadas las ofertas mercantiles en las que LG ofrece a sus clientes descuentos condicionados por diversas estrategias de promoción de ventas, que cumplidas las condiciones dan derecho al comprador el descuento ofrecido y otorgado constituye para el vendedor descuento financiero deducible que no requiere factura para su reconocimiento.

Es preciso destacar que como política interna, LG utiliza la estrategia comercial denominada **cooperation-advertising [CO-AD]** o de cooperación y publicidad, regulada en el "Anexo A" que está en el expediente, la que se aplica a todos los clientes con los que haya firmado una oferta mercantil, cuyo fin es desarrollar, en conjunto con el destinatario de la oferta, cualquier tipo de promoción en ventas con la finalidad de aumentar en el corto plazo el interés de los clientes hacia la compra de un producto específico, por lo que recibirá un incentivo, esto es, un precio inferior al precio base de los productos que se están promocionando. Dicho anexo establece la fórmula de cálculo y el trámite que el interesado debe agotar para la legalización de las condiciones comerciales que, autorizadas, culmina con la generación de la nota crédito respectiva.

## **2. Se desconoce el mayor valor de los descuentos comerciales condicionados que en esta providencia se determina [\$4.127.281.148]**

En la investigación adelantada a la actora, el 20 de marzo de 2012, esta allegó CD con los auxiliares contables del año gravable 2010 de los

descuentos comerciales condicionados de los terceros "Comcel, Corbeta, [...], Falabella, Grandes Superficies de Colombia, Olímpica y Telefónica Móviles", el medio magnético no está en el expediente. Sin embargo, en los folios 283 a 308 y 310 a 316 del cuaderno de antecedentes administrativos, está impreso el movimiento de los respectivos auxiliares contables por cliente.

En virtud del cruce de información con los terceros, visitas e información suministrada por los mismos, la DIAN verificó la información suministrada por la demandante y encontró diferencias que dieron origen a la modificación de la declaración privada.

De las pruebas recaudadas en la investigación, la demandante tuvo la oportunidad de oponerse con la respuesta al requerimiento especial, con lo que se garantizaron sus derechos de contradicción y defensa, sin que se advierta violación al debido proceso.

La demandante argumentó que el "mayor valor" se deriva de tres factores: (i) el aspecto temporal de los valores contabilizados por LG; (ii) el método utilizado por la DIAN para determinarlo [la simple confrontación de las cifras reportadas por LG y por los clientes investigados] y (iii) que LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, pagó a terceros con cargo a los descuentos condicionados.

### **(i) El aspecto temporal de los valores contabilizados por LG**

LG explica que los descuentos condicionados son contabilizados como una provisión, que revierte cuando se cumple la condición, por lo que "puede ocurrir que la condición que origina un descuento se materialice en un período gravable diferente al del momento en que se realizó la provisión", lo que justifica que la información reportada por los clientes no coincida con las cifras contables de LG. Por tanto, no basta la simple comparación de cifras, se requiere "un análisis de la temporalidad de los descuentos" para distinguir "el momento del registro contable del descuento por parte de LG y el registro de la ejecución del descuento que registra el cliente de LG".

Para acreditar lo anterior, en la demanda incluyó cuadro con cifras de los descuentos condicionados por cliente, e informó el valor contable, el monto reconocido en el 2010 y en 2011, el total y la diferencia. En similar forma, allegó la certificación que está en el folio 292 del cuaderno principal, firmada por el representante legal suplente, el subgerente de



administración de ventas, el gerente de cartera y el gerente de contabilidad, impuestos y tesorería (contador).

Al respecto, se reitera que para que la certificación de contador público sea prueba contable debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, deben informar si las operaciones están respaldadas con comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico.

El certificado mencionado no reúne los requisitos fijados por la jurisprudencia de la Sección para reconocerlo como prueba contable suficiente, no lleva al convencimiento del hecho que se pretende probar, relativo a la temporalidad de los descuentos condicionados objeto del proceso.

La indicación de las cifras sin detalle de los libros contables en las que están registradas, de las cuentas que sustentan esas transacciones económicas y de los comprobantes internos y externos en que se soportan no es suficiente para demostrar y justificar la diferencia glosada como mayor valor de los descuentos condicionados solicitados.

## **(ii) El método utilizado por la DIAN para determinar el mayor valor**

La demandante aduce que la simple confrontación de las cifras reportadas por LG y por los clientes investigados llevó a la administración a conclusiones falsas.

La administración cuenta con amplias facultades de fiscalización que le permiten, entre otros, requerir información a terceros para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales y determinar los tributos de manera correcta, que puede ser controvertida por el contribuyente.

El método de confrontación utilizado por la DIAN se ajusta a la normativa, además, en la actuación cuestionada se le garantizaron a la demandante los derechos de contradicción y defensa, sin que se evidencie la aducida violación al debido proceso. La actora tuvo la oportunidad de demostrar el valor total de los descuentos condicionados que le fueron desconocidos como "mayor valor" solicitado, como lo hizo en algunas oportunidades, al conciliar las cifras de algunos clientes [Telefónica, Carrefour].

**(iii) LG, en nombre y por cuenta de sus clientes, pagó a terceros con cargo a los descuentos condicionados**

Al respecto, en la conciliación de cifras con Telefónica Móviles Colombia S.A. se tuvieron en cuenta los pagos a terceros autorizados por el cliente con cargo a los descuentos condicionados otorgados por LG que, sin explicación, la administración desconoció en los actos administrativos demandados.

De todo lo anterior se concluye que LG no demostró que el **mayor valor** determinado oficialmente a Comunicación Celular S.A. Comcel, Colombiana de Comercio S,A. Corbeta, Alcosto y Supertiendas y Droguerías Olímpica hace parte del valor de los descuentos condicionados solicitados, pues aunque con el requerimiento especial tuvo conocimiento de la diferencia que la DIAN le desconoció por dicho concepto, en el expediente no hay evidencia de la justificación de dicha diferencia, ni de que haya intentado la conciliación de cifras.

Respecto a Falabella, si bien se acreditó la naturaleza de descuentos condicionados que la administración calificó como "costos y gastos", lo cierto es que frente el "mayor valor" determinado oficialmente no aportó elementos de prueba para desvirtuarlo, pues no acreditó la veracidad del monto de los descuentos condicionados solicitados.

De otra parte, en el expediente hay prueba de la conciliación de cifras de Telefónica Móviles Colombia S.A. y Grandes Superficies de Colombia S.A. Carrefour, a las que se hizo referencia en el apartado anterior, de las que se encontró acreditado el valor total que la DIAN desconoció por los descuentos condicionados otorgados a Telefónica, que se acepta y probados los descuentos condicionados a Carrefour, salvo los \$11.506.300, que no justificó y que por tanto se desconocen.

En resumen, en esta providencia se aceptan descuentos condicionados por \$13.806.002.991 y se confirma el desconocimiento de \$4.127.281.148, como se informa en el cuadro siguiente:

Tercero	Valor solicitado	Valor desconocido Renglón 55 – DIAN	
		Valor Total	Concepto

			<b>Mayor v/r descuento</b>	<b>Costos y gastos</b>	
Comcel	3.722.106.821	1.436.213.595	1.436.213.595		
Telefónica	4.866.835.539	4.758.229.003		4.758.229.003	
Alkosto	11.874.964.573	2.645.424.020	2.645.424.020		
Falabella	2.566.795.938	164.749.005	12.851.455	151.897.550	
Carrefour	27.527.840.006	8.907.382.738	1.682.567.464	7.224.815.274	
Olímpica	1.601.499.692	21.285.778	21.285.778		
<b>Total</b>	52.160.042.571	<b>17.933.284.139</b>	5.798.342.312	12.134.941.827	

### **Sanción por inexactitud**

La Sala encuentra que en la declaración de renta del año gravable 2010, la actora incluyó descuentos comerciales condicionados inexistentes de los que derivó un mayor saldo a favor, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del E.T., por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016, la sanción debe reducirse, pues se determinó oficialmente con fundamento en el artículo 647 del E. T., conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado en esta providencia y el determinado privadamente.

Por tanto, se practica nueva liquidación para reflejar lo decidido en esta providencia, así:

<b>LG ELECTRONICS COLOMBIA LIMITADA</b>				
Impuesto de Renta y complementarios				
Año gravable 2010				
<b>Conceptos</b>	<b>V/r declarado</b>	<b>V/r determinado L.O.R.</b>	<b>V/r determinado Tribunal</b>	<b>V/ C.</b>
Total ingresos brutos	1.063.037.954.000	1.063.037.954.000	1.063.037.954.000	1.
Devoluciones, descuentos y rebajas	22.469.744.000	22.469.744.000	23.945.651.000	22
Ingresos no constitutivos de renta ni	403.880.000	403.880.000	403.880.000	40

ganancia ocasional				
Total ingresos netos	1.040.164.330.000	1.040.164.330.000	1.038.688.423.000	1.038.688.423.000
Total costos	788.866.585.000	788.866.585.000	788.866.585.000	788.866.585.000
Gastos operacionales de administración	9.040.675.000	9.040.675.000	9.040.675.000	9.040.675.000
Gastos operacionales de ventas	109.607.240.000	109.607.240.000	109.607.240.000	109.607.240.000
Otras deduc (servicios públicos, fletes, seguros, imp, etc)	101.008.644.000	83.075.360.000	83.075.360.000	83.075.360.000
Total deducciones	219.656.559.000	201.723.275.000	201.723.275.000	201.723.275.000
Renta líquida del ejercicio	31.641.186.000	49.574.470.000	48.098.563.000	48.098.563.000
Compensaciones	9.193.681.000	9.193.681.000	9.193.681.000	9.193.681.000
Renta líquida	22.447.505.000	40.380.789.000	38.904.882.000	38.904.882.000
Renta presuntiva	3.050.883.000	3.050.883.000	3.050.883.000	3.050.883.000

Renta líquida gravable	22.447.505.000	40.380.789.000	38.904.882.000	26
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	58.480.000	58.480.000	58.480.000	58
Impuesto sobre renta gravable	7.407.677.000	13.325.660.000	12.838.611.000	8.
Impuesto neto de renta	7.407.677.000	13.325.660.000	12.838.611.000	8.
Total impuesto a cargo	7.407.677.000	13.325.660.000	12.838.611.000	8.
Anticipo por el año gravable	0	0	0	0
Total retenciones año gravable	31.291.463.000	31.291.463.000	31.291.463.000	31
Sanciones	9.877.000	9.478.650.000	8.699.371.000	1.
Total saldo a pagar	0	0		0
<b>Total saldo a favor</b>	<b>23.873.909.000</b>	<b>8.487.153.000</b>	<b>9.753.481.000</b>	<b>2.</b>

Igualmente, el cálculo de la sanción por inexactitud queda así:

Saldo a favor determinado (sin sanciones)	\$22.521.784.000
Saldo a favor según la declaración privada	23.883.786.000
Base para calcular la sanción	1.362.002.000
Tarifa	100%
<b>Valor sanción por inexactitud</b>	<b>\$1.362.002.000</b>
Más: sanciones declaradas	9.877.000
<b>Total sanción determinada</b>	<b>\$1.371.879.000</b>

Por lo anterior, la Sala decide confirmar el numeral primero de la sentencia apelada que declaró la **nulidad parcial** de los actos administrativos demandados y modificar el numeral segundo en el sentido de declarar que, a título de restablecimiento del derecho, se fija el saldo a favor de la actora, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, en la suma de **\$21.149.905.000**.

Ahora bien, en la demanda, en los numerales 2, 3, y 4 de la SEGUNDA pretensión, relacionada con el restablecimiento del derecho, la actora pidió que se ordene la devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2010, que se declaró improcedente provisionalmente por auto 01317 del 16 de mayo de 2012 [**\$15.386.756.000**], junto "con los intereses hasta la fecha de la sentencia" y que se aplique a las obligaciones tributarias [IVA y retención en la fuente] conforme a la solicitud de compensación de 3 de noviembre de 2011.

La Sala considera procedente acceder a la pretendida devolución del saldo a favor, pero por **\$12.662.752.000**. Ello, teniendo en cuenta que el saldo a favor determinado en esta providencia es de **\$21.149.905.000** y a esta suma se debe restar el valor compensado por Resolución 6282-

0646 del 18 de mayo de 2012 (**\$8.487.153.000**). No puede ordenarse la devolución de \$15.386.756.000, que se declaró improcedente provisionalmente por auto 317 de 16 de mayo de 2012, pues este valor resulta de restar los \$8.487.153.000 al saldo a favor declarado por la actora (\$23.873.909.000), que se disminuyó en esta providencia.

La devolución en mención procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 857-1, numeral 3, inciso 2º del E.T. Sin embargo, no se accede a ordenar la compensación con las obligaciones tributarias que pide la actora, toda vez que la solicitud del 3 de noviembre de 2011 fue resuelta mediante la Resolución 6282-0646 del 18 de mayo de 2012 contra la que procedía el recurso de reconsideración, sin que en el expediente haya prueba de que dicho acto esté en firme y de si a la fecha están vigentes tales obligaciones.

Por tanto, se adiciona la sentencia apelada y se ordena la devolución de **\$12.662.752.000**, junto con los intereses corrientes y moratorios conforme a los artículos 863 y 864 del E.T., *“previas las compensaciones a que haya lugar”*.

En suma, se modifica el restablecimiento del derecho para tener como liquidación la practicada por la Sala en esta providencia (numeral segundo). Se adiciona el numeral quinto para ordenar la devolución de \$12.662.752.000, junto con los intereses corrientes y moratorios, conforme a los artículos 863 y 864 del E.T, previas las compensaciones a que haya lugar. Y, en lo demás, se confirma la sentencia apelada.

### **Condena en costas**

No se condena en costas en esta instancia, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual *“solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”*, requisito que no se cumple en este asunto.



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

## **FALLA**

**1. MODIFICAR** el numeral SEGUNDO de la sentencia del 11 de agosto de 2017, objeto de apelación, que queda en los siguientes términos:

“**SEGUNDO:** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el saldo a favor de la actora, por concepto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, en la suma de VEINTIÚN MIL CIENTO CUARENTA Y NUEVE MILLONES NOVECIENTOS CINCO MIL PESOS [\$21.149.905.000] MONEDA CORRIENTE, conforme a la liquidación que está en la parte motiva de esta providencia.

**2. ADICIONAR** el numeral QUINTO de la sentencia apelada, que queda así:

“**QUINTO: DEVOLVER** a la actora la suma de DOCE MIL SEISCIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES SETESCIENTOS (SIC) CINCUENTA Y DOS MIL PESOS (\$12.662.752.000) junto con los intereses corrientes y moratorios conforme a los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, previas las compensaciones a que haya lugar.

**3.** En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

**4. SIN CONDENA** en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. 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**

Fl. 364 c.a.

Cfr. fl. 494 c.a.

Fl.10 c.a.

Fls. 491 a 505 c.a

Fls. 196 a 198 c.p.

Fl. 195 c.p.

Fls. 515 a 563 c.a.

Fls. 595 a 605 c.a.

Fls. 606 a 632 c.a.

Fls. 645 a 654 c.a.

Telefónica Móviles Colombia S.A. [\$1.463.055.358] y Falabella [\$12.851.455].

Fl. 365 c.a.

Exp. 73001 23 31 000 2010 00069 01 [19314], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Diccionario de la Real Academia de la Lengua. La Real Academia de la Lengua define "DESCUENTO" así: "[...] 3. m. Rebaja, compensación de una parte de la deuda". "REBAJA": "[...] 2. f. Disminución, reducción o descuento, especialmente de los precios"

LEGIS EDITORES S.A., Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C 2010 pág 72.

Sentencia de 17 de noviembre de 2011, exp. 16875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

LEGIS EDITORES S.A. Reglamento General de la Contabilidad. Bogotá D.C., 2010. 443 p. ISBN: 978-958-653-810-7.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Oficio 228 del 15 de noviembre de 2005.

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.

Emitido por el profesor Julio E. Villareal N, politólogo, economista, con maestría en administración y en finanzas, profesor del área de economía y finanzas de la Universidad de los Andes, Bogotá.

En los folios 461 a 549 del c.p. están el acta de la audiencia de pruebas del 14 de junio de 2016 y los documentos en que el perito soportó la presentación de su dictamen.

Fl. 226 y 227 c.p.

Fl. 228 a 234 c.p.

Fl. 232 c.p.

Sentencia de 24 de octubre de 2013, Exp. 73001 23 31 000 2010 00069 01 [19314], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En los folios 567 a 580 v c.a. están las ofertas mercantiles firmadas con Telefónica Móviles Colombia S.A., Colombiana de Comercio Corbeta Alkosto, Falabella, Grandes Superficies de Colombia Carrefour y Supertiendas y Droguerías Olímpica S.A.

“Ventas netas x (% de Co-ad) – Co-ad usado = saldo disponible”

Fl. 311 c.p.

E.T. art. 746

E.T. art. 684

E.T. art. 742

Sentencia de 29 de abril de 2020, exp. 54001-23-33-000-2015-00231-01 (22747), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Fls. 280 y 281 c.a.

Fl. 293 c.a.

Se allegaron 21 “pantallazos del sistema SAP y copia de las 22 notas crédito [cfr. fls. 317 a 363 c.a.].

fl. 317 y 318 c.a.

fl. 308 c.a.

Cfr. fl. 438 c.a.

Cfr. fls. 384 a 426 c.a..

Cfr. fls. 498, 600, 649 c.a.

Cfr. fl. 309 y s.s.

Cfr. fls. 385, 395, 400, 406, 413, 419, 423 c.a.

**“Descuento por volumen rebate:** El proveedor reconoce un descuento (rebate) variable por crecimiento trimestral versus el año anterior. Escala 0.25% – 1%” [fl. 121 c.a.]

**“Descuento para eventos de precio y descuento:** El proveedor otorga un descuento a la cadena por estrategias comerciales para protección de margen como última unidad, liquidaciones, remates, averías, baja rotación, cambio de referencia, manejo de línea y exhibición. Escala 1% – 2%” [fl. 121 c.a.]

fl. 154 a 226 c.a.

fl. 294 a 301 c.a.

También allegó copia de la oferta mercantil suscrita entre las partes y “muestra de documentos que soportan las diferentes transacciones y su correspondiente contabilización (17 folios)” [Cfr. fls. 48 a 102 c.a.]

fls. 302 a 307 c.a.

Cfr. fls. 78 a 81 c.a.

En la respuesta al requerimiento de información dice que el auxiliar contable de los descuentos se allegó en CD [f. 25 c.a.], pero este no está en el cuaderno de antecedentes. Sin embargo, en el folio 282 c.a. está el resumen de los datos reportados por Grandes Superficies que muestra el movimiento débito y crédito y el saldo cuya sumatoria total es de \$25.119.468.659,20.

Fl. 35 c.a.

**“Descuentos condicionados OCAS-INT:** Acuerdo entre las partes que se pactan con proveedores para realizar actividades promocionales del producto nuevo, el soporte es la nota crédito que expide el proveedor” [Cfr. fl. 26 c.a.]

**“Descuentos condicionados TU CARRERA DINÁMICA:** Acuerdo entre las partes que se pactan con proveedores, es concedido para otorgar descuentos de productos afiliados al programa “Tu carrera”, el soporte es la nota crédito que expide el proveedor” [Cfr. fl. 27 c.a.].

Fls 260 a 262 c.a.

FLS. 283 a 292 c.a.

Cfr. fl. 438 c.a.

Cfr. fls 367 a 383 y 427 a 437 c.a.

La operación numérica es:  $\$27.527.840.006 - \$25.119.468.658 = \$2.408.371.348 - \$725.803.884 = \$1.682.567.464.$

Fls. 44 y 45 c.a.

Cfr. fls. 438 y 479 c.a.

Fl. 276 c.a.

Fl. 310 a 316 c.a.

Fl. 311 c.p.

Fl. 267 c.a.

Fl. 43 c.p.

Sentencia de 25 de septiembre de 2019, 52001-23-31-000-2011-00583-01 (21367), C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, de 31 de octubre de 2018, exp. 76001-23-31-000-2011-01543-01 (21706) C.P. Milton Chaves García

Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:/ "Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

En este sentido, se pronunció la Sala en la sentencia de la sentencia de 5 de marzo de 2020, exp. 25000-23-37-000-2013-00235-01 (23423), C.P. Milton Chaves García.

E.T., art. 857-1, num 3, inc. 2 “[T]erminada la investigación, si no se produce requerimiento especial, se procederá a la devolución o compensación del saldo a favor. Si se produjere requerimiento especial, solo procederá la devolución o compensación sobre el saldo a favor que se plantee en el mismo, sin que se requiera de una nueva solicitud de devolución o compensación por parte del contribuyente. Este mismo tratamiento se aplicará en las demás etapas del proceso de determinación y discusión tanto en la vía gubernativa como jurisdiccional, en cuyo caso bastará con que el contribuyente presente la copia del acto o providencia respectiva”

E.T., art. 816, par. “En todos los casos, la compensación se efectuará oficiosamente por la Administración cuando se hubiese solicitado la devolución de un saldo y existan deudas fiscales a cargo del solicitante”.

CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.