

Cartagena de Indias D. T. y C., treinta y uno (31) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-23-33-000-2020-00734-00
Demandante	Vehículos de la Costa S.A.S.
Demandado	DIAN
Tema	Liquidación oficial de revisión/ adición de ingresos por rendimientos financieros
Magistrado Ponente	Óscar Iván Castañeda Daza

II.- PRONUNCIAMIENTO

Se procede a dictar sentencia de primera instancia, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. contra la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

III.- ANTECEDENTES

3.1. DEMANDA¹

3.1.1. PRETENSIONES²

¹ Archivo 1 del expediente digital.
² Fl. 2 archivo 1 del expediente digital.

La parte demandante pretende que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 0624122019000021 del 8 de abril de 2019, mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena modificó la declaración del impuesto sobre la renta, año gravable 2015, de la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. De igual manera, solicita la nulidad de la Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020, por la cual se decidió el recurso de reconsideración.

A título de restablecimiento del derecho, pretende que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada el 14 de abril de 2016; que se levante la sanción por inexactitud y se condene en costas a la entidad demandada.

3.1.2. HECHOS³

Se afirma en la demanda que el 14 de abril de 2016, la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. presentó su declaración del impuesto de renta por el año gravable 2015, registrando un saldo a favor de \$1.412.324.000.

El 14 de abril de 2018, la sociedad corrigió su declaración del impuesto sobre la renta por al año gravable 2015, reduciendo el saldo a favor a \$1.321.284.000; como respuesta a los requerimientos ordinarios expedidos por la DIAN.

El 10 de julio de 2018, la entidad demandada profirió el Requerimiento Especial No. 062382018000031, en el que propuso modificar la declaración privada e incluir los ingresos por rendimientos financieros por \$5.872.569.000 y la sanción por inexactitud de \$1.468.143.000. A este requerimiento se dio respuesta el 10 de octubre de 2018.

El 8 de abril de 2019, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena profirió liquidación oficial de revisión No. 062412019000021, adicionando los ingresos por rendimientos financieros por valor de \$5.831.338.000 y se impuso la sanción por inexactitud por \$1.457.835.000.

³ Fl. 3 – 5, 180 - 182 cuaderno 1 expediente digital.

Contra la liquidación oficial de revisión la demandante interpuso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020, confirmado el acto administrativo impugnado.

3.1.3 NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN⁴

La parte demandante considera violadas las siguientes disposiciones:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 26 y 683 del Estatuto Tributario.

Como concepto de violación, sostuvo que es improcedente la adición de ingresos por el descuentos por valor de \$5.656.780.363. Al respecto, señaló que en los actos demandados se aplica indebidamente el artículo 26 del Estatuto Tributario, toda vez que, el registro de cifras netas se encuentra permitido en el caso de los descuentos comerciales. Por lo tanto, Vehicosta no desconoció ni omitió el descuento por valor de \$5.656.780.363 en el proceso de depuración de su renta gravable, sino que por la misma naturaleza del descuento lo incluyó como un menor valor del costo de venta de vehículos automotores, aumentando de esta forma su renta líquida gravable.

Explicó que, los descuentos otorgados por Colmotores a Vehicosta por valor de \$5.646.780.363 bajo los conceptos de “descuento condicionado plan detal” y “descuento condicionado por flotas”, tienen características particulares que los diferencian de los tradicionales descuentos financieros. En consecuencia, se trata de descuentos comerciales y no condicionados o financieros, como equivocadamente lo afirma la entidad demandada; por lo tanto, calificarlos como descuentos no condicionados o financieros se aleja de la realidad económica de la operación de la venta de vehículo que constituye el objeto social de Vehicosta.

En ese sentido, considera que contrario a lo afirmado por la DIAN, Vehicosta en ningún momento desconoció o ignoró la existencia de la operación sujeta a descuento con Colmotores por valor de \$5.656.780.363, sino que las incorporó en el proceso de depuración de su renta gravable como un

⁴ Fl. 6 - 24 cuaderno 1 del expediente digitalizado.

menor valor del costo de venta de vehículos automotores. En consecuencia, el hecho que la demandante le haya atribuido un procedimiento diferente al de Colmotores no es motivo para que se cuestione la veracidad de las operaciones.

Por otro lado, considera que se configuró una violación al debido proceso por indebida valoración probatoria, debido a que a lo largo del proceso administrativo se insistió en que el descuento otorgado por Colmotores era comercial y no financiero, y que se había disminuido del costo de ventas. Que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial se aportó certificado del revisor fiscal en el que consta que Vehicosta contabilizó estos descuentos como una disminución de su costo de ventas del año. También se incorporó como prueba el dictamen contable y sus anexos, como comprobantes de diario y notas débito.

Advierte que, la entidad demandada adujo que las anteriores pruebas no eran idóneas para reconocer el menor valor del costo, porque el contribuyente de todas formas tenía el deber de registrar los descuentos como ingresos brutos, los cuales no fueron registrados así en la declaración de renta.

Adicionalmente, considera que se violó el principio de justicia en la medida que la modificación a la declaración privada debería tener un efecto neutro en la renta líquida gravable de la sociedad; y si se adicionaran los ingresos financieros sin incrementar, a su vez, el costo de las ventas, se estaría duplicando el efecto de los descuentos en la compra de vehículos otorgados por Colmotores, sin ninguna justificación.

En cuanto a la adición de ingresos por \$184.557.535 reportados por Renting Colombia S.A.S., considera que hubo violación al debido proceso en tanto la administración no valoró que las diferencias que se presentan entre las operaciones reportadas por Renting Colombia S.A.S. y Vehicosta radican en la forma en que cada una de las sociedades las registró, sin que esto implique una omisión de ingresos por parte de esta última. En efecto, afirma la demandante que contabilizó y reconoció fiscalmente todas las facturas emitidas al cliente Renting Colombia S.A.S., por un valor total de \$3.047.897.943; sin embargo, los ingresos totales contabilizados y realizados fiscalmente en el año 2015 ascendieron a \$2.863.340.408.

Finalmente, plantea que la sanción por inexactitud es improcedente en este caso, porque la demandante no tuvo intención de evadir sus obligaciones tributarias con el fin de generar un daño al fisco.

3.2. CONTESTACIÓN⁵

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, argumentando que sí es procedente la adición de ingresos efectuados en el denuncia rentístico del contribuyente, debido a que los descuentos, cualquiera sea su naturaleza, forman parte de los ingresos brutos a declarar, como lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario. En este caso no se incluyó el valor de \$5.646.780.363 como ingresos en la declaración de renta de la sociedad accionante para el año gravable 2015, cuando era su obligación.

Indicó que no son suficientes, para desvirtuar la adición de ingresos, los argumentos y pruebas sobre si los descuentos otorgados por Colmotores S.A. son comerciales, financieros o condicionados, pues esa diferenciación no la hace el artículo 26 del E.T.

Considera que también es procedente la adición de ingresos por \$184.557.535, pues las pruebas recaudadas demuestran que tales ingresos corresponden al año gravable 2015, vigencia fiscal respecto de la cual se expiden los actos demandados. Al respecto, indicó que de las facturas allegadas como pruebas no se desprende que fueran expedidas en 2014 y no en 2015, de modo que el contribuyente no logró demostrar que los ingresos por ese concepto no hacen parte de la vigencia fiscal investigada.

Sostuvo que, los actos demandados no incurrieron en indebida valoración probatoria ni violan el debido proceso a la accionante, porque se analizaron en conjunto todas las pruebas recaudadas y las aportadas por la sociedad.

Que tampoco se violó lo dispuesto en el artículo 683 del Estatuto Tributario, pues la actuación de la entidad se surtió con total apego a las disposiciones legales y no se ha exigido al contribuyente más allá de lo que por ley está obligado.

Concluyó que, los actos administrativos acusados no adolecen de ningún vicio de nulidad, pues, se logró demostrar que se configuró el supuesto de hecho consagrado en el artículo 647 del E.T. como circunstancia sancionable.

⁵ Archivo 4 del expediente digital.

3.3. TRÁMITE DE PRIMERA INSTANCIA

La demanda fue admitida mediante auto del 15 de febrero de 2021⁶. Por auto del 22 de abril de 2022, se dispuso dar aplicación a la figura de la sentencia anticipada, incorporar las pruebas allegadas y correr traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión⁷.

3.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.4.1. Parte demandante⁸

En su escrito de alegatos reiteró los argumentos expuesto en la demanda.

3.4.2. Parte demandada⁹

Reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

3.5. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

No rindió concepto.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Revisado el expediente se observa que, de conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, en el desarrollo de las etapas procesales de esta primera instancia se ejerció control de legalidad de estas. Por ello se procede a dictar sentencia de primera instancia.

⁶ Archivo 2 del expediente digital.

⁷ Archivo 9 del expediente digital.

⁸ Archivo 11 del expediente digital.

⁹ Archivo 12 del expediente digital.

V.- CONSIDERACIONES

5.1. COMPETENCIA

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en primera instancia, por disposición del artículo 152 -numeral 3- del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales Administrativos conocen en primera instancia de los asuntos tributarios, cuando la cuantía sea superior a cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, como sucede en este caso.

De igual manera, es competente este Tribunal para conocer el presente asunto por el factor territorial, en los términos del artículo 156 del CPACA, dado que la declaración privada respecto de la cual se profirió liquidación oficial de revisión fue presentada en el Distrito de Cartagena.

5.2. PROBLEMA JURÍDICO

Le corresponde a la Sala resolver, como problema jurídico principal, si ¿debe declararse la nulidad de los actos administrativos demandados, por los cuales la DIAN profirió liquidación oficial de revisión modificando la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por Vehículos de la Costa S.A., de acuerdo con los cargos de nulidad formulados en la demanda?

Como problemas jurídicos asociados, deberá determinarse si:

¿Era procedente la adición de ingresos por el descuento de \$5.656.780.363 otorgado por Colmotores a Vehicosta?

¿Era procedente la adición de los ingresos por \$184.557.535 reportados por Renting Colombia S.A.S. a favor de Vehicosta?

¿Hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta?

5.3. TESIS

La Sala sostendrá como tesis que sí era procedente la adición de ingresos por el descuento de \$5.656.780.363 otorgado por Colmotores a Vehicosta, por tratarse de descuentos condicionados que debieron contabilizarse, una vez se hicieron efectivos, como ingresos de la sociedad demandante.

Adicionalmente, se sustentará que sí procedía la adición de los ingresos por \$184.557.535 reportados por Renting Colombia S.A.S. a favor de Vehicosta, en la medida que la sociedad demandante no logró acreditar que se tratara de pagos anticipados recibidos por su cliente en vigencias distintas a la de 2015.

Finalmente, se concluirá que habiéndose determinado en este caso que la parte actora omitió ingresos en su declaración privada del impuesto sobre la renta 2015, que repercutieron en un menor impuesto a pagar, procede la sanción por inexactitud, sin que este acreditado en este caso la ocurrencia de una causal exculpatoria, como un error de apreciación en el derecho aplicable.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL

5.4.1. Base gravable del impuesto sobre la renta. Descuentos condicionados.

De acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable se determina así:

"ARTICULO 26. LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. <Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 15> La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las

excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley".

Sobre los tipos de descuentos que existen, sus características y sus efectos sobre la base gravable, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido:

*"En este caso concreto, el debate se centra en los **descuentos** otorgados a la sociedad contribuyente por sus proveedores. Por lo tanto, es necesario aclarar que la acepción descuento representa una disminución generalizada en el precio de venta de los bienes o servicios ofrecidos, originada por condiciones o hechos que pueden ser concomitantes o posteriores a la operación o transacción. Los descuentos pueden ser (i) comerciales o a «pie de factura», o (ii) condicionados o financieros.*

Al respecto, la Sala ha dicho 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 constituyen para el beneficiario un menor valor a pagar, por lo cual «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».¹⁰

De igual manera, sobre la procedencia de la adición de ingresos cuando se trata de descuentos comerciales condicionados, ha sostenido esa Corporación:

"A fin de determinar si está probada la procedencia de esa adición, baste con señalar que los descuentos otorgados en desarrollo de la actividad productiva pueden ser de dos clases: comerciales, también llamados «a pie de factura», que se conceden en el momento de la transacción y que implican una reducción en el ingreso del vendedor y un menor valor del costo o gasto del comprador; y condicionados, sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto (i. e. condición), de manera que el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, es decir, sin descuento; y el comprador debe hacer lo propio respecto de la erogación (entre otras,

¹⁰ Sentencia del 19 de noviembre de 2020, Sección Cuarta, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, radicado 25000-23-37-000-2015-00553-01.

Rad. 13001-23-33-000-2020-00734-00

sentencia del 13 de noviembre de 2014, exp. 18810, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Ahora, en caso de cumplirse la condición, el descuento se hace efectivo y, de conformidad con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993, el vendedor deberá registrar un gasto no operacional financiero en la cuenta contable nro. 530535 «Descuentos comerciales condicionados», **mientras que el comprador está llamado a contabilizar un ingreso en la cuenta contable nro. 421040, que lleva el mismo nombre¹¹**.

5.5. CASO CONCRETO

5.5.1. Hechos relevantes probados

5.5.1.1. La sociedad Vehículos de la Costa S.A.S. presentó su declaración de renta, correspondiente al año gravable 2015, el 14 de abril de 2016¹², liquidando los siguientes valores:

5. No. Identificación Tributaria (NIT)		6.DV.	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer nombre	10. Otros nombres	
8 9 0 4 0 3 0 6 8		1					
11. Razón social						12. Cód. Direcc. Seccional	
VEHICULOS DE LA COSTA SAS						6	
24. Actividad económica		Si es una corrección indique:		26. Cód.	27. No Formulario anterior		
4 5 1 1							
18. Fracción año gravable 2016 (Marque "X")			29. Cambio titular inversión extranjera (Marque "X")				
Datos del declarante	Cód. inform.	Total costos y gastos de nómina		Renta líquida ordinaria del ejercicio		57	1,374,385,000
				o Pérdida líquida del ejercicio		58	0
Datos informativos		Aportes al sistema de seguridad social		Compensaciones		59	0
		Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación		Renta líquida		60	1,374,385,000
Patrimonio		Efectivo, bancos, otras inversiones		Renta presuntiva		61	332,064,000
		Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)		Renta exenta		62	0
		Cuentas por cobrar		Renta gravables		63	0
		Inventarios		Renta líquida gravable		64	1,374,385,000
		Activos fijos		Ingresos por ganancias ocasionales		65	3,902,250,000
		Otros activos		Costos por ganancias ocasionales		66	3,902,250,000
		Total patrimonio bruto		Ganancias ocasionales no gravadas y exentas		67	0
		Pasivos		Ganancias ocasionales gravables		68	0
		Total patrimonio líquido		Impuesto sobre la renta líquida gravable		69	343,596,000
				Descuentos tributarios		70	0
Ingresos		Ingresos brutos operacionales		Impuesto neto de renta		71	343,596,000
		Ingresos brutos no operacionales		Impuesto de ganancias ocasionales		72	0
		Intereses y rendimientos financieros		Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales		73	0
		Total ingresos brutos		Total impuesto a cargo		74	343,596,000
		Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas		Anticipo renta por el año gravable 2015		75	0
		Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional		Saldo a favor año 2014 sin solicitud de devolución o compensación		76	677,773,000
		Total ingresos netos		Autorretenciones		77	927,874,000
				Otras retenciones		78	150,273,000
Costos		Costo de ventas y de prestación de servicios		Total retenciones año gravable 2015		79	1,078,147,000
		Otros costos		Anticipo renta por el año gravable 2016		80	0
		Total costos		Saldo a pagar por impuesto		81	0
				Sancciones		82	0
Deducciones		Gastos operacionales de administración		Total saldo a pagar		83	0
		Gastos operacionales de ventas		o Total saldo a favor		84	1,412,324,000
		Deducción inversión en activos fijos					
		Otras deducciones					
		Total deducciones					

¹¹ Sentencia del 22 de octubre de 2020, Sección Cuarta, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, radicado 41001-23-31-000-2011-00326-01.

¹² Folio 18, Archivo "01 TOMO 1 FOLIOS 1 – 29 – HOJAS DE RUTA", carpeta "05PruebasAportadasDIAN", del expediente digital.

5.5.1.2. La DIAN inició investigación administrativa tributaria contra la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S., por sospechas de inexactitud en su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015. En el marco de esa actuación, se expidieron varios requerimientos ordinarios con el fin de recopilar información.

5.5.1.3. En respuesta al requerimiento ordinario formulado a General Motors Colmotores S.A.¹³, se aportó el certificado del revisor fiscal en el que se hizo constar:

3. Que de acuerdo con la información del sistema contable de General Motors Colmotores S.A., suministrada por la Administración de la Compañía, General Motors Colmotores S.A. realizó transacciones comerciales con el tercero Vehículos de la Costa S.A.S., identificado con NIT 890.403.068, detalladas en los anexos (1, 2, 3, 4) adjuntos a esta certificación, como se resume a continuación:

Año	Concepto	Valor neto	Valor impuestos	Valor total
2015	Cuentas por cobrar	\$1.825.311.205	\$252.208.368	\$2.077.519.572
2015	Ingresos	125.474.593.598	20.165.305.782	145.639.899.380
2015	Cuentas por pagar	1.357.688.956	0	1.357.688.956
2015	Gastos	11.591.713.948	224.702.104	11.816.416.052
	Total	\$ 140.249.307.707	\$ 20.642.216.254	\$ 160.891.523.960

5.5.1.4. El 14 de abril de 2018, Vehicosta S.A.S. presentó la corrección de su declaración de renta por el año gravable 2015¹⁴, modificando los siguientes renglones:

¹³ Folio 33 – 35 archivo “04 TOMO 1 FOLIOS 103 - 136”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN”, del expediente digital.

¹⁴ Folio 3 archivo “TOMO 5 FOLIOS 927 - 938” CARPETA “07tomo 5”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

5. No. identificación Tributaria (NIT)		6.DV	7. Primer apellido	8. Segundo apellido	9. Primer registro	10. Otros nombres		
8 9 0 4 0 3 0 6 8		1						
11. Razón social		VEHICULOS DE LA COSTA SAS					12. Cód. Direc. Seccional	6
24. Actividad económica		4 5 1 1	Si es una corrección indique:		26. Cód.	1	27. No Formulario anterior	
28. Fracción año gravable 2016 (Marque "X")			29. Cambio total inversión extranjera (Marque "X")				1111601466221	
Costos materiales	Total costos y gastos de nómina	30	9,206,340,000	Renta líquida ordinaria del ejercicio	57	1,705,441,000		
	Aportes al sistema de seguridad social	31	1,143,916,000	o Pérdida líquida del ejercicio	58	0		
	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	32	374,098,000	Compensaciones	59	0		
	Efectivo, bancos, otras inversiones	33	344,487,000	Renta líquida	60	1,705,441,000		
	Acciones y aportes (Sociedades anónimas, limitadas y asimiladas)	34	839,008,000	Renta presuntiva	61	332,064,000		
	Cuentas por cobrar	35	42,905,562,000	Renta exenta	62	0		
	Inventarios	36	17,495,355,000	Renta gravable	63	0		
	Activos fijos	37	9,701,382,000	Renta líquida gravable	64	1,705,441,000		
	Otros activos	38	1,455,394,000	Ingresos por ganancias ocasionales	65	3,902,250,000		
	Total patrimonio bruto	39	72,741,188,000	Gastos por ganancias ocasionales	66	3,902,250,000		
Ingresos	Pasivos	40	61,241,998,000	Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	67	0		
	Total patrimonio líquido	41	11,499,190,000	Ganancias ocasionales gravables	68	0		
	Ingresos brutos operacionales	42	174,153,913,000	Impuesto sobre la renta líquida gravable	69	426,360,000		
	Ingresos brutos no operacionales	43	8,568,528,000	Descuentos tributarios	70	0		
	Intereses y rendimientos financieros	44	416,000	Impuesto neto de renta	71	426,360,000		
	Total ingresos brutos	45	182,722,857,000	Impuesto de ganancias ocasionales	72	0		
	Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	34,337,226,000	Descuento por impuestos pagados en el exterior por ganancias ocasionales	73	0		
	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	47	116,202,000	Total impuesto a cargo	74	426,360,000		
	Total ingresos netos	48	148,269,429,000	Anticipo renta por el año gravable 2015	75	0		
	Costo de ventas y de prestación de servicios	49	122,358,396,000	Saldo a favor año 2014 sin solicitud de devolución o compensación	76	677,773,000		
Deducciones	Otros costos	50	84,658,000	Autoretenciones	77	927,874,000		
	Total costos	51	122,443,054,000	Otras retenciones	78	150,273,000		
	Gastos operacionales de administración	52	4,774,008,000	Total retenciones año gravable 2015	79	1,078,147,000		
	Gastos operacionales de ventas	53	16,580,290,000	Anticipo renta por el año gravable 2016	80	0		
	Deducción inversión en activos fijos	54	0	Saldo a pagar por impuesto	81	0		
	Otras deducciones	55	2,766,636,000	Sanciones	82	8,276,000		
	Total deducciones	56	24,120,934,000	Total saldo a pagar	83	0		
				o Total saldo a favor	84	1,321,284,000		

5.5.1.5. En respuesta al Requerimiento Ordinario No. 06238201819 del 8 de junio de 2018 Vehicosta S.A.S. informó, sobre la justificación de menor valor de ingresos declarados con General Motors Colmotores S.A.¹⁵, lo siguiente:

Acaramos que el ingreso total declarado por Vehicosta a nombre de GM Colmotores S.A. fue de \$5.799.563.897, discriminado en ingresos operacionales por \$1.258.183.603 e ingresos no operacionales por \$4.541.380.294; así que la diferencia entre lo reportado por GM Colmotores y Vehicosta es realmente de \$5.792.150.051.

La diferencia entre el ingreso reportado por Vehicosta y por GM Colmotores corresponde a:

- Descuentos comerciales condicionados que son otorgados por GM Colmotores por las compras de vehículos, los cuales son reconocidos a Vehicosta a través de notas crédito en virtud del contrato de concesión entre las partes, y que para Vehicosta constituyen un menor valor del costo, y no un ingreso. Valor: \$5.646.780.363.
- Notas créditos emitidas a Vehicosta por reintegros por devoluciones en compras de repuestos por faltantes, averías o devoluciones. Estos valores se registran en la contabilidad como cuentas por cobrar a GM Colmotores y una vez reconocido el pago o devolución se disminuye la cuenta por cobrar. Valor: \$72.738.713.
- Notas crédito que incluyen valores que GM Colmotores entrega para cubrir destrucciones de inventario o dar garantías de repuestos, que se registran como un depósito y no como ingreso. Valor: \$189.739.266

5.5.1.6. Mediante Requerimiento Especial No. 062382018000031 del 10 de julio de 2018¹⁶, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena propuso

¹⁵ Folio 8 – 14 archivo “TOMO 6 FOLIOS 1130 - 1161” CARPETA “08tomo 6”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.
¹⁶ Folio 32 – 47 archivo “TOMO 6 FOLIOS 1162 - 1200” CARPETA “08tomo 6”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta, año gravable 2015, presentada por Vehicosta S.A.S.

5.5.1.7. Al requerimiento especial se le dio respuesta por parte de Vehicosta en escrito radicado el 3 de octubre de 2018¹⁷. A dicha respuesta se anexaron las siguientes pruebas:

5.5.1.7.1. Certificado del revisor fiscal de la sociedad Vehículos de la Costa S.A.S¹⁸, en el que se hizo constar:

CERTIFICO

1. Que la sociedad VEHÍCULOS DE LA COSTA S.A.S. lleva su contabilidad de acuerdo con el marco normativo contable vigente en Colombia, contenido en los Decretos No. 2420 y 2496 de 2015 y sus posteriores modificaciones.
2. Que durante el año 2015, la sociedad VEHÍCULOS DE LA COSTA S.A.S. llevaba contabilidad de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, establecidos en los decretos No. 2649 y 2650 de 1993.
3. Que durante el año 2015 la sociedad recibió y contabilizó notas crédito emitidas por el proveedor GENERAL MOTORS COLMOTORES S.A., por los conceptos de "descuento condicionado plan detal" y "descuento condicionado por flotas", mediante los cuales se le otorgaron descuentos en el precio de compra de vehículos, por \$5.646.780.363, de acuerdo con el siguiente detalle:
4. Que durante el año 2015 la sociedad contabilizó estos descuentos recibidos de GENERAL MOTORS COLMOTORES S.A. como una disminución de su costo de ventas del año, acreditando la cuenta con código 613502, llamada "Costo de Ventas de Vehículos Automotores".
5. Se adjunta un anexo con el detalle de todos los comprobantes de contabilidad con los que se disminuyó el costo de ventas durante el año 2015 por los conceptos antes mencionados indicando su número, fecha, concepto del descuento y valor.

a presente certificación se expide en Cartagena el día 9 de octubre de 2018, con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.

5.5.1.7.2. Al certificado se anexó el registro de bonos detal y flotas año 2015 – Movimiento crédito a la cuenta 613502 "COSTO DE VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES¹⁹".

5.5.1.7.3. Se adjuntaron los comprobantes de contabilidad del año gravable 2015²⁰, tanto en "Comprobantes de diario", como en "Nota debito proveedores Cgena".

¹⁷ Folio 9 - 17 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1201 - 1230" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

¹⁸ Folio 29 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1201 - 1230" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

¹⁹ Folio 30 - 31 17 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1201 - 1230" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

²⁰ Folio 32 - 34 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1201 - 1230" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

Rad. 13001-23-33-000-2020-00734-00

NOTAS DÉBITO PROVEEDORES CARTAGENA					
Fecha nota débito	Número	Cuenta	Descripción	Débitos	Créditos
19/03/2015	NDPC 3356	13102005025	GM COLMOTORES – BONOS FLOTAS	0.00	3,640,452.00
		22050105	GM COLMOTORES S.A. S.A.	10,156,913.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	6,516,461.00
20/03/2015	NDOC 3363	13102005020	GM COLMOTORES – BONOS DETAL	0.00	11,110,000.00
		13102005020	GM COLMOTORES – BONOS DETAL	0.00	62,610,000.00
		13102005020	GM COLMOTORES – BONOS DETAL	0.00	127,790,000
		22050105	GM COLMOTORES S.A. S.A.	409,990,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	150,280,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	58,200,000.00
22/09/2015	NDPC 3799	22050105	GM COLMOTORES S.A. S.A.	431,620,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	315,320,000
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	8,000,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	86,100,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	22,200,000.00
30/09/2015	NDPC 3804	22050105	GM COLMOTORES S.A.	4,138,289.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	4,138,289.00
13/10/2015	NDPC 3870	22050105	GM COLMOTORES S.A.	417,497,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	354,797,000.00
20/10/2025	NDPC 3880	22050105	GM COLMOTORES S.A.	16,207,502.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	16,207,502.00
20/10/2025	NDPC 3881	22050105	GM COLMOTORES S.A.	12,884,274.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	12,884,274.00
19/11/2015	NDPC 3942	22050105	GM COLMOTORES S.A.	649,462,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	526,097,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	2,500,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	2,500,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	3,750,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	1,400,000.00

		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	15,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	108,700,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	1,500,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	1,500,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	1,500,000.00
25/11/2015	NDPC 3926	22050105	GM COLMOTORES S.A.	6,433,772.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	5,115,532.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	652,568.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	665,672.00
19/12/2015	NDPC 3974	22050105	GM COLMOTORES S.A.	89,639,573.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	89,639,573.00
19/12/2015	NDPC 3975	22050105	GM COLMOTORES S.A.	443,672,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	378,712,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	3,000,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	910,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	700,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	700,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	700,000.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	3,750,000.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	1,000,000.00
19/12/2015	NDPC 3976	22050105	GM COLMOTORES S.A.	5,924,664.00	0.00
		613502	VENTA DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES	0.00	5,924,664.00

5.5.1.7.4. También se aportaron las facturas expedidas al cliente Renting Colombia S.A. en el periodo comprendido entre febrero y diciembre de 2015²¹

Fecha factura	Valor total
19/12/2015	86,884,071

²¹ Folios 20 – 30 archivo “TOMO 7 FOLIOS 1231 - 1260” CARPETA “09tomo 7”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

24/06/2015	69,972,652.00
25/06/2015	39.415.999.00
24/06/2015	72,170,840
24/06/2015	87,410,572.00
24/06/2015	65,972,650.00
11/08/2015	78,607,084.00
21/10/2015	74,129,806.00
25/11/2015	29,500,001.00
25/11/2015	29,500,001.00
16/12/2015	88,584,981.00

5.5.1.8. Como respuesta al requerimiento ordinario hecho por la DIAN, sobre la información en forma detallada de acuerdo a cada transacción de los anticipos entregados durante los años 2014 y 2015²² a la sociedad Vehículos de la Costa SAS, Renting Colombia S.A. manifestó:

1. Información en forma detallada de acuerdo a cada transacción de los anticipos entregados durante el año 2014 a la sociedad Vehículos de la Costa SAS y que hayan quedado pendientes con corte a 31/12/2014.

R: No aplica

2. Información en forma detallada de acuerdo a cada transacción de los anticipos entregados durante el año 2015 a la sociedad Vehículos de la Costa SAS y que hayan quedado pendientes con corte a 31/12/2015.

R: No aplica

5.5.1.9. Mediante Liquidación oficial renta sociedades No. 062412019000021 del 8 de abril de 2019, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta, año gravable 2015, presentada por el contribuyente Vehículos de la Costa S.A.S., en los siguientes conceptos²³:

- Se incrementaron los ingresos financieros por un valor de \$5.831.338.000, pasando de \$416.000 para un total en el renglón 44 de \$5.831.338.000.

²² Folios 21 – 22 archivo “TOMO 7 FOLIOS 1261 - 1276” CARPETA “09tomo 7”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

²³ Folio 140 – 163 archivo 01 del expediente digital.

- Los ingresos brutos totales e ingresos netos (renglones 45 y 48) sufren incremento de \$5.831.338.000, resultando este último en la suma de \$154.100.767.000.
- Como consecuencia de la anterior modificación, se pasa de una renta líquida gravable por valor de \$1.702.441.000, a una renta líquida gravable de \$7.536.779.000.
- Se pasa de un impuesto sobre la renta líquida gravable de \$426.360.000, a un impuesto sobre la renta líquida gravable de \$1.884.195.000.
- El mismo comportamiento y cifras del numeral anterior se surte en los renglones 71 y 74 relativos a los conceptos de impuesto neto de renta e impuesto a cargo, con un nuevo guarismo de \$1.884.195.000.
- El renglón 81 – Saldo a pagar por impuesto pasa de cero pesos (\$0) a un valor superior de \$128.275.000.
- Se impone una sanción por inexactitud por valor de \$1.457.835.000, la que sumada a la sanción previamente liquidada por el contribuyente (\$8.276.000) da como resultado total de \$1.466.111.000.
- Como resultado de estas modificaciones, la declaración de impuesto de renta pasa de un total saldo a favor de \$1.321.284.000 (renglón 84) a un total saldo a pagar de \$1.594.386.000 (renglón 83).

5.5.1.10. El 7 de junio de 2019, la representante legal de Vehicosta S.A.S. interpuso recurso de reconsideración²⁴. Con el recurso se aportaron las siguientes pruebas:

5.5.1.10.1. Peritaje técnico contable realizado por el contador público J. Orlando Corredor Alejo²⁵, en el que se concluyó:

²⁴ Folio 3 – 19 archivo “TOMO 7 FOLIOS 1332 - 1346” CARPETA “09tomo 7”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

²⁵ Folio 18 – 37 archivo “TOMO 7 FOLIOS 1386 - 1406” CARPETA “09tomo 7”, carpeta “05PruebasAportadasDIAN” del expediente digital.

7. CONCLUSIÓN SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DISPENSADO A LOS DESCUENTOS ANALIZADOS

De acuerdo con la información evaluada puedo dar fe pública de que durante el año 2015, la sociedad VEHICOSTA recibió descuentos de su proveedor Colmotores, producto de planes denominados "plan detal" y "plan flota", por valor de CINCO MIL SEISCIENTOS CUARENTA Y SIETE MILLONES TRESCIENTOS VEINTIDOS MIL OCHOCIENTOS VEINTICUATRO PESOS (\$5.647.322.824), según detalle documental y de cifras presentado en el numeral 6 del presente peritaje, mismos que fueron contabilizados como menor valor de la cuenta 613502 (movimiento crédito).

8. LA CONCILIACIÓN DE UTILIDAD CONTABLE Y RENTA FISCAL

He revisado la conciliación de la renta fiscal contra la utilidad contable y en la cuenta 613502 no se evidencia ajuste por concepto de descuentos, lo que me permite dar fe de que los descuentos analizados fueron declarados como menor valor de la cuenta costo de ventas contenida en la cuenta 613502.

Considerando lo anterior, puedo dar fe de que ni en la contabilidad ni en la declaración de renta el contribuyente VEHICOSTA ha alterado su renta líquida como quiera que el valor de los descuentos fue declarado y contabilizado como menor valor del costo de ventas. En tal sentido, si se considerase que los citados descuentos representarían un ingreso, el mismo valor debería afectarse del costo de ventas (para revertir el movimiento crédito) en virtud de la aplicación del principio de neutralidad, capacidad contributiva y espíritu de justicia que como perito técnico contable debo considerar y resaltad dada mi condición de auxiliar de justicia.

5.5.1.10.2. Certificado del revisor fiscal de Vehículos de la Costa S.A.S. de fecha 9 de octubre de 2019²⁶, en el que se hace constar:

3. Que durante el año 2015 la sociedad recibió y contabilizó las siguientes notas crédito emitidas por el proveedor GENERAL MOTORS COLMOTORES S.A., por los conceptos de "descuento condicionado plan detal" y "descuento condicionado por flotas", mediante los cuales se le otorgaron descuentos en el precio de compra de vehículos, por \$5.646.780.365:

No NOTA CRÉDITO	FECHA	VALOR
6210094425	01/01/2015	271,029
6210097214	19/02/2015	360,215,000
6210097181	19/02/2015	14,978,662
6210097170	19/02/2015	10,412,762
6210097741	19/03/2015	10,156,913
6210097816	20/03/2015	3,620,000
6210097828	20/03/2015	9,250,000
6210097852	20/03/2015	409,990,000
6210098041	07/04/2015	3,700,000
6210098226	20/04/2015	548,700,000
6210098299	21/04/2015	7,453,183
6210098760	20/05/2015	504,230,000
6210098691	20/05/2015	13,135,550
6210099192	22/06/2015	415,695,000
6210099220	22/06/2015	6,279,198
6210099161	22/06/2015	238,116,084
6210099517	17/07/2015	5,879,012
6210099665	21/07/2015	503,645,000
6210099590	21/07/2015	761,613
6210100112	20/08/2015	443,705,000
6210100140	20/08/2015	7,613,868
6210100650	22/09/2015	431,620,000
6210100615	22/09/2015	4,138,289
6210101294	13/10/2015	417,497,000
6210101552	20/10/2015	16,207,502

²⁶ Folio 23 – 26 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1386 - 1406" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

No NOTA CRÉDITO	FECHA	VALOR
6210101534	20/10/2015	12,884,274
6210102054	19/11/2015	649,462,000
6210102144	19/11/2015	6,433,772
6210102064	19/11/2015	32,226,062
6210102666	17/12/2015	443,672,000
6210102694	17/12/2015	5,929,664
6210102633	17/12/2015	86,639,575
6210099843	31/07/2015	22,262,353
TOTAL		5,646,780,365

f. Que durante el año 2015 la sociedad contabilizó estos descuentos recibidos de GENERAL MOTORS COLMOTORES S.A. como una disminución de su costo de ventas de vehículos, acreditando la cuenta con código 613502, llamada "Costo de Ventas de Vehículos Automotores". A continuación se presenta el detalle de los comprobantes contables con los cuales se hicieron estos registros, y la forma como afectaron la cuenta 613502:

5.5.1.10.3. Certificado del revisor fiscal de fecha 9 de octubre de 2019²⁷, en el que se hizo constar:

- Que durante el año 2015, la sociedad Vehicosta emitió un total de 36 facturas y notas de crédito al cliente Renting Colombia S.A.S., por un valor total de \$606.256.317, las cuales fueron contabilizadas en la cuenta 27052505- Ingresos recibidos por anticipado.
- Que durante el año 2015 se hicieron amortizaciones de la cuenta 27052505 – Ingresos recibidos por anticipado, correspondientes al cliente Renting Colombia S.A.S., por un total de \$472.593.265. este valor disminuyó la cuenta 27052505 – Ingresos recibidos por anticipado, y se reconoció como ingresos del año 2015 en la cuenta 4135 – Ingresos operacionales- Comercio al por mayor y al por menor.
- Que en diciembre de 2014, la sociedad emitió las facturas FVBP 6536, FSCP 167167, FOIC 9469 y FOIC 9252, las cuales fueron contabilizadas y posteriormente anuladas, durante enero y febrero de 2015.

5.5.1.11. El recurso de reconsideración fue resuelto, por el subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN,

²⁷ Folio 36 – 40 archivo "TOMO 7 FOLIOS 1386 - 1406" CARPETA "09tomo 7", carpeta "05PruebasAportadasDIAN" del expediente digital.

mediante Resolución No. 3076 del 2 de junio de 2020²⁸, confirmando la liquidación oficial de revisión.

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico

Aplicado el marco normativo y jurisprudencial expuesto a los hechos relevantes probados, procede la Sala a resolver los problemas jurídicos planteados.

En el presente caso, la parte demandante pretende la nulidad de los actos administrativos por los cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió liquidación oficial de revisión y modificó la liquidación privada de impuesto sobre la renta, año gravable 2015, presentada por Vehicosta S.A., en lo que tiene que ver con el incremento de los ingresos financieros.

De acuerdo con los problemas jurídicos planteados corresponde a la Sala resolver, en primer lugar, si era procedente la adición de ingresos por el descuento de \$5.656.780.363 otorgado por Colmotores a Vehicosta.

La parte demandante considera que es improcedente dicha adición, toda vez que, los descuentos otorgados por Colmotores a Vehicosta por valor de \$5.646.780.363 bajo los conceptos de “descuento condicionado plan detal” y “descuento condicionado por flotas”, tienen características particulares que los diferencian de los tradicionales descuentos financieros. En consecuencia, se trata de descuentos comerciales y no condicionados o financieros, por lo que, ese valor se incorporó en el proceso de depuración de su renta gravable como un menor valor del costo de venta de vehículos automotores y no como un ingreso.

Por su parte, la DIAN sostiene que los descuentos, cualquiera sea su naturaleza, forman parte de los ingresos brutos a declarar, como lo dispone el artículo 26 del Estatuto Tributario. En este caso no se incluyó el valor de

²⁸ Folio 164 – 180 archivo 01 del expediente digital.

\$5.646.780.363 como ingresos en la declaración de renta de la sociedad accionante para el año gravable 2015, cuando era su obligación.

En efecto, el artículo 26 del Estatuto Tributario establece la forma en la que se determina la renta líquida gravable, siendo el primer paso la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

Como se expuso en el marco normativo y jurisprudencial, para efectos de determinar la procedencia de la adición de ingresos cuando se hacen descuentos, es necesario determinar la naturaleza de los mismos. En ese orden, los descuentos pueden ser de dos clases: (i) comerciales, que son los que se conceden en el momento de la transacción y que implican una reducción en el ingreso del vendedor y un menor valor del costo o gasto del comprador; y (ii) condicionados, que están sometidos al acaecimiento de un hecho futuro e incierto, de manera que el vendedor debe contabilizar la operación por su valor total, es decir, sin descuento, mientras que, el comprador debe hacer lo propio respecto de la erogación.

Los descuentos condicionados solamente se hacen efectivos cuando se cumple la condición o el hecho incierto del cual depende su realización. En este caso, el vendedor deberá registrar un gasto no operacional financiero y el comprador, a su vez, debe contabilizarlo como un ingreso.

Está acreditado en este caso que Vehicosta S.A. tiene una relación comercial con GM Colmotores, siendo este último el proveedor de los vehículos que vende la accionante en desarrollo de su objeto social. De acuerdo con los certificados del revisor fiscal aportados en sede administrativa, en el año 2015 GM Colmotores emitió notas de crédito a Vehicosta, por los descuentos denominados “descuento condicionado por flotas” y “descuento condicionado plan detal”, por valor de \$5.646.780.363 y que tales descuentos fueron contabilizados como una disminución de su costo de ventas.

Como soporte de lo certificado por el revisor fiscal se aportó el registro de bonos detal y flotas año 2015 – Movimiento crédito a la cuenta 613502 “costo de venta de vehículos automotores”, así como los comprobantes de

diario y las notas debido de proveedores, en estas efectivamente aparecen registradas las notas crédito expedidas por el proveedor Colmotores en el año 2015.

Precisado lo anterior, considera la Sala que los descuentos otorgados por Colmotores a Vehicosta no fueron comerciales, sino condicionados. Así lo reconoció la misma sociedad demandante al momento de dar respuesta al primer requerimiento ordinario hecho por la DIAN en sede administrativa; cuando al justificar el menor valor que se encontró entre los ingresos declarados por el proveedor, explicó que se trataba de descuentos comerciales condicionados otorgados, que fueron reconocidos a través de notas de crédito.

En ese sentido, el hecho que los descuentos fueran reconocidos a través de notas de crédito por el proveedor, implica que los mismos no se hicieron efectivos al momento de realizarse la transacción, sino que estaban sometidos a una determinada condición y solamente cuando esta se cumplió, fue que se hizo efectivo. De allí la necesidad de la nota de crédito por parte del proveedor respecto de las facturas de venta.

Como lo tiene sostenido la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuando se trata de descuentos condicionados, tanto el vendedor como el comprador deberán registrar en su contabilidad la operación por su valor total, sin el descuento. Una vez se cumple la condición a la que están sometidos, entonces el vendedor deberá registrarlo como un gasto no operacional, mientras que el comprador debe contabilizarlo como un ingreso.

Ahora bien, la parte demandante insiste en que, a pesar de su denominación, la naturaleza de los descuentos otorgados por Colmotores no era de condicionados, sino comerciales. Al respecto, se destaca que con las pruebas aportadas no es posible concluir que en realidad se tratara de descuentos que fueron concedidos en el momento mismo de la transacción, pues no se aportaron las facturas u otros documentos soportes del negocio, de manera que se pudiera corroborar su causación en el momento en que fueron expedidas.

Así las cosas, le asiste razón a la entidad demandada en cuanto a que le correspondía al contribuyente contabilizar los descuentos concedidos por valor de \$5.646.780.363 como un ingreso y así mismo incluirlo en la renta líquida gravable en su declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2015. Contrario a lo afirmado por la parte actora, la posición adoptada por la DIAN no representa una aplicación indebida del artículo 26 del Estatuto Tributario, por el contrario, la misma norma establece la obligación de incluir todos los ingresos, para efectos de establecer la renta líquida gravable.

Tampoco se encuentra acreditada la violación al debido proceso por indebida valoración probatoria que alega la parte demandante, toda vez que, se reitera, las pruebas aportadas no cumplen con la finalidad de acreditar que se trataba de descuentos comerciales y no condicionados.

En cuanto al valor probatorio del certificado del revisor fiscal, de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario se trata de una prueba independiente que, por sí mismas, permite demostrar la veracidad y exactitud de los registros contables de un contribuyente, así como su realidad económica.

En consonancia con lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que la calidad de prueba suficiente que le otorga la normativa tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental; por lo tanto, la idoneidad de esa clase de certificaciones depende de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen²⁹.

Aunque es cierto que en sede administrativa se aportó un certificado de revisor fiscal, se destaca que en este se hace constar que durante el año 2015 Vehicosta S.A. recibió notas de crédito emitidas por el proveedor General Motors Colmotores S.A., por lo conceptos de “descuentos condicionados plan detal” y “descuento condicionado por flotas”,

²⁹ Ver entre otras, sentencias del 14 de marzo de 2019, Exp. 22241, C.P. Milton Chaves García y del 15 de abril de 2021, exp. 22920 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

mediante los cuales se le otorgaron descuentos en el precio de compra de vehículo por \$5.646.780.363; y que estos fueron contabilizados como una disminución de sus contos de ventas.

Se tiene entonces que, de ese certificado no se desprende que los descuentos fueran comerciales, como lo afirma la parte actora, por el contrario, se reconoce que fueron condicionados, es decir, que no se hicieron efectivos en el momento mismo de la transacción. Ahora bien, el hecho que tales descuentos hayan sido contabilizados como un costo de venta, no resulta suficiente para concluir que no debían registrarse como ingresos en su declaración de renta.

Tampoco es posible arribar a tal conclusión con base en el peritaje técnico contable aportado en sede administrativa, pues en este solo se determina el valor recibido por concepto de descuentos y la forma como fueron contabilizados por la sociedad demandante, pero de ninguna manera permite establecer que no se tratara de descuentos condicionados.

Por otro lado, la parte actora alega que la DIAN violó el principio de justicia, en la medida que la modificación a la declaración privada debería tener un efecto neutro en la renta líquida gravable de la sociedad; y que si se adicionaran los ingresos financieros sin incrementar, a su vez, el costo de las ventas, se estaría duplicando el efecto de los descuentos en la compra de vehículos otorgados por Colmotores, sin ninguna justificación.

La Sala no comparte las apreciaciones de la demandante, pues se ha podido verificar que sí era procedente la adición de ingresos que hizo la entidad demandada, a través de la liquidación oficial cuestionada, al determinarse que los descuentos concedidos a Vehicosta S.A. eran condicionados y debieron registrarse como ingresos.

Ahora bien, contrario a lo considerado por la demandante, no es posible contabilizar tales descuentos, al mismo tiempo, como ingresos y como costos de venta, pues ya está establecida la improcedencia de considerar estos como un menor costo. Lo que sería procedente es que si el descuento otorgado por el proveedor Vehicosta, a su vez, se vio reflejado en las ventas de vehículos hechas por la sociedad a sus compradores, se podía restar de la base gravable del impuesto sobre la renta por concepto de

devoluciones, rebajas y descuentos; situación que no está acreditada en este caso.

En síntesis, como respuesta al primer problema jurídico planteado, la Sala concluye que sí era procedente la adición de ingresos por el descuento de \$5.656.780.363 otorgado por Colmotores a Vehicosta, por tratarse de descuentos condicionados que debieron contabilizarse, una vez se hicieron efectivos, como ingresos de la sociedad demandante.

Corresponde entonces resolver el segundo problema jurídico planteado, que se refiere a la procedencia de la adición de los ingresos por \$184.557.535 reportados por Renting Colombia S.A.S. a favor de Vehicosta.

Al respecto, la parte actora sostuvo que hubo violación al debido proceso en tanto la administración no valoró que las diferencias que se presentan entre las operaciones reportadas por Renting Colombia S.A.S. y Vehicosta radican en la forma en que cada una de las sociedades las registró, sin que esto implique una omisión de ingresos por parte de esta última.

La diferencia de \$184.557.535, de acuerdo con lo determinado por la entidad demandada en los actos administrativos, obedece a que Renting Colombia S.A.S. reportó operaciones con Vehicosta por \$3.089.129.240, mientras que Vehicosta reportó ingresos con Renting Colombia S.A.S. por \$2.863.340.408.

El artículo 27 del Estatuto Tributario, antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2019, establecía que los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones.

La parte actora afirma que respecto de Renting Colombia S.A.S. hubo ingresos que no se realizaron fiscalmente en el año 2015, por lo que fueron declarados en una vigencia diferente. Que en los meses de enero y febrero de 2015 se anularon dos facturas que fueron emitidas en 2014 a ese cliente

y su anulación se contabilizó como un menor valor de los ingresos del año 2015.

Con el recurso de reconsideración se aportó el certificado del revisor fiscal de fecha 9 de octubre de 2019 en el que se hizo constar que en el año 2015 Vehicosta emitió 36 facturas a Renting Colombia S.A.S., por valor de \$606.256.317, que se contabilizaron como ingresos recibidos por anticipado; que en ese año también se hicieron amortizaciones de la cuenta 27052505 – Ingresos recibidos por anticipado-, correspondientes al cliente Renting Colombia S.A.S., por un total de \$472.593.265, disminuyendo el primer valor. De igual manera, se certificó que en diciembre de 2014 se emitieron cuatro facturas que posteriormente se anularon en enero y febrero de 2015.

Al respecto, se reitera lo expuesto para resolver el problema jurídico anterior, sobre el valor probatorio del certificado del revisor fiscal, pues con lo allí consignado por sí solo no es posible arribar a una conclusión respecto de determinado hecho, a menos que la constancia cuente con los soportes documentales correspondientes.

A pesar de que la parte actora afirma que la diferencia que evidenció la DIAN corresponde a pagos anticipados en vigencias diferentes a la de 2015, en la respuesta al requerimiento ordinario hecho en sede administrativa, Renting Colombia indicó “no aplica”, frente a la información que se le requirió sobre los anticipos entregados durante 2014 a 2015, es decir, el cliente no corroboró que efectivamente haya hecho pagos anticipados a Vehicosta que se causaran en vigencias distintas a la de 2015.

Ahora bien, las facturas que se aportaron al expediente administrativo, expedidas por Vehicosta a Renting Colombia en su mayoría dan cuenta de transacciones realizadas en el año 2015, sin que de ellas por sí sola se desprenda que se trate de pagos anticipados. Aunque es cierto que en los meses de enero y febrero se anularon cuatro facturas expedidas en diciembre de 2014, esa situación por sí sola no permite tener justificado la diferencia de ingresos respecto del año gravable 2015, pues como lo explicó la DIAN es los actos acusados, dicha transacción afectaría la declaración de renta del año 2014.

Por lo expuesto, en respuesta al segundo problema jurídico planteado, la Sala concluye que sí procedía la adición de los ingresos por \$184.557.535 reportados por Renting Colombia S.A.S. a favor de Vehicosta, en la medida que la sociedad demandante no logró acreditar que se tratara de pagos anticipados recibidos por su cliente en vigencias distintas a la de 2015.

Finalmente, en cuanto a la procedencia de la sanción por inexactitud, de acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, se configura la inexactitud sancionable, en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, entre otras conductas, la omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

En ese orden, habiéndose determinado en este caso que la parte actora omitió ingresos en su declaración privada del impuesto sobre la renta 2015, que repercutieron en un menor impuesto a pagar, resulta procedente la sanción por inexactitud, sin que este acreditado en este caso la ocurrencia de una causal exculpatoria, como un error de apreciación en el derecho aplicable.

En suma, la parte demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad de los actos acusados, al no prosperar los cargos de nulidad planteados, procediendo la Sala en consecuencia a negar las pretensiones de la demanda.

5.6.3. Condena en costas

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala, que *"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"*.

El artículo 47 de la Ley 2080 de 2021 adicionó un inciso al referido artículo, según el cual, *"en todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal"*.

El artículo 365 del Código General del Proceso señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación.

Conforme lo anterior, la Sala se abstendrá de condenar en costas a la parte demandante por no encontrarse que la demanda se haya presentado con manifiesta carencia de fundamento legal.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: Negar las pretensiones de la demanda, por las razones expuestas.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: El proyecto de esta providencia fue considerado y aprobado en sesión virtual de la fecha.

LOS MAGISTRADOS,



ÓSCAR IVÁN CASTAÑEDA DAZA



JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL



MARCELA DE JESÚS LÓPEZ ÁLVAREZ