

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de octubre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación: 76001-23-31-000-2011-01543-01 (21706)
Asunto: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: GOODYEAR DE COLOMBIA S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta y complementarios – año gravable 2006

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de 29 de septiembre 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.¹

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

1. DECLÁRASE la NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000024 del 22 de mayo de 2010, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali y de la Resolución No. 900098 del 16 de junio de 2011, "Por la cual se resuelve un recurso de reconsideración", proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto toca con el rechazo en el Renglón 57 Gastos Operacionales de Venta por valor de \$15.901.281.000 y el rechazo en el Renglón 60 Otras Deducciones por valor de \$3.493.709.000.

2. A título de restablecimiento del derecho, ORDÉNASE, a la DIAN, que frente al denuncia rentístico presentado por GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., por el año gravable 2006, tenga en cuenta la deducción tomada por dicha compañía respecto a Gastos Operacionales de Venta por valor de **\$15.047.812.759** y Otras Deducciones por valor de **\$3.493.983.886**, la cual resulta procedente acorde con lo anteriormente decantado.

3. NIÉGANSE, las demás pretensiones de la demanda.

[...]"

¹ Folios 253 a 273 c. p.

² Folio 273 c. p.

ANTECEDENTES

El 22 de mayo de 2007, GOODYEAR DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 2006³, en la que registró un saldo a favor de \$6.158.654.000, el cual fue solicitado en devolución el 23 de agosto de 2007.

Por Resolución 1836 de 4 de septiembre de 2007, la DIAN ordenó devolver a GOODYEAR DE COLOMBIA S.A. el saldo a favor⁴.

Dentro del programa posdevoluciones, la DIAN inició a GOODYEAR investigación para constatar la procedencia del saldo a favor declarado en el año gravable 2006.

El 13 de abril de 2009, la DIAN expidió el Auto de Inspección Tributaria No. 052382009000011, diligencia que se realizó el 17 de julio de la misma anualidad⁵.

Previo Requerimiento Especial 052382009000044 de 23 de septiembre de 2009⁶, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 052412010000024 de 22 de mayo de 2010, en la que rechazó el costo de ventas originado en la deducción de salarios y prestaciones sociales por valor de \$111.388.000, los gastos operacionales de ventas por valor de \$15.901.281.370 y otras deducciones por \$3.493.709.000. Por lo tanto, determinó un saldo a pagar de \$1.351.303.000⁷.

El 26 de julio de 2010, la actora radicó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁸.

Por Resolución 900098 de 16 de junio de 2011, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁹.

DEMANDA

GOODYEAR DE COLOMBIA S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:¹⁰

"Por medio de este escrito, le solicito a este Honorable Tribunal que se hagan las siguientes o similares declaraciones:

A. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000024 de 22 de mayo de 2010, proferida por la

³ Folio 582 c. a.

⁴ Folio 588 c. a.

⁵ Folios 36 a 40 c. p.

⁶ Folios 42 a 52 c. p.

⁷ Folios 8 a 15 c. p.

⁸ Folios 70 a 81 c. p.

⁹ Folios 24 a 31 c. p.

¹⁰ Folios 85 y 86 c. p.

- División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali (en adelante DIAN), respecto de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006.*
- B. *Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900098 del 16 de junio de 2011, expedida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 05241201000024 de 22 de mayo de 2010.*
- C. *Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de GOODYEAR en los siguientes términos:*
- 1. Declarando los valores denunciados por mi representada en el formulario de declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006, son correctos.*
 - 2. Declarando que el saldo a favor del período fiscal determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$6.158.654.000, es correcto.*
 - 3. Declarando que no existe valor a pagar alguno a cargo de mi representada por concepto del impuesto de renta del año gravable 2006.*
 - 4. Declarando que la declaración de renta correspondiente al año 2006 que presentó mi representada, está en firme, y*
 - 5. Declarando que no son de cargo de GOODYEAR las costas en que hay incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso”.*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 705, 706, 730, 742, 744 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.
- Artículo 15 de la Ley 100 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falsa motivación de los actos demandados

La DIAN no motivó en debida forma la liquidación oficial de revisión y la resolución confirmatoria, pues la decisión de modificar la declaración privada de renta del año 2006 no se fundamentó en las pruebas obrantes en el expediente administrativo. Además, la Administración hizo una interpretación errónea de la operación realizada por la sociedad demandante y omitió el análisis de las normas concernientes a la deducibilidad de las expensas.

Nulidad de la actuación administrativa por haberse iniciado con base en un requerimiento especial expedido por fuera del término legal

La Administración Tributaria expidió y notificó el requerimiento especial en forma extemporánea. Ello, por cuanto el plazo que establece el artículo 705 del Estatuto Tributario para su notificación -dos años siguientes a la

presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor-, no fue suspendido en virtud del auto que ordenó la inspección tributaria, dado que la diligencia realmente practicada consistió en una inspección contable.

En efecto, la solicitud de devolución del saldo a favor fue presentada el 13 de agosto de 2007, razón por la cual el término con el que contaba la Administración para expedir y notificar el requerimiento especial vencía el 23 de agosto de 2009. Sin embargo, solo hasta el 25 de septiembre de 2009 fue expedido el requerimiento especial, razón por la cual se evidencia que el acto administrativo fue proferido por fuera de la oportunidad legal que tenía la DIAN para hacerlo y, en consecuencia, no produce efectos.

Por consiguiente, el acto de liquidación es nulo conforme con lo dispuesto en el artículo 730 del Estatuto Tributario, pues la Administración omitió notificar dentro del término de ley el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión.

Nulidad por el rechazo del costo de ventas originado en la deducción de salarios y prestaciones sociales por \$111.388.000

De conformidad con lo previsto en el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país y estén cubiertos por algún régimen de su país de origen o de cualquier otro, no estarán obligados a afiliarse al Sistema General de Pensiones.

En esa medida, la DIAN no podía exigirle a la sociedad demandante la afiliación en Colombia de los señores Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto, como requisito para la procedencia de la deducción por salarios y prestaciones sociales por \$111.388.000, toda vez que estos se encuentran afiliados al sistema fijado en su país de origen.

Nulidad de los actos demandados que se deriva del rechazo de gastos operacionales de venta por valor de \$15.901.281.370 y de otras deducciones por la suma de \$3.493.709.000

La Administración Tributaria rechazó las deducciones registradas en los renglones 57 y 60 de la declaración de renta del año gravable 2006, bajo el argumento de que los procedimientos utilizados por la actora para contabilizar los descuentos concedidos a sus clientes, no se ajustan a lo establecido en el Decreto 2650 de 1993.

Sostuvo que la realidad económica de la operación registrada prima sobre la forma en que la misma se registró, por tanto, la DIAN no podía desconocer la realidad económica de una operación de la demandante, por concepto del otorgamiento de descuentos a sus clientes a una condición consistente: (i) en el volumen de compras o (ii) en el pronto pago de la mismas, toda vez que constituye un gasto real susceptible de ser solicitado como deducible en la declaración del impuesto de renta.

Conforme con lo anterior, la Administración de Impuestos debió dar prevalencia al derecho sustancial sobre el formal, pues en la metodología contable de GOODYEAR se reconoce un costo real, debido a que se registra en la cuenta contable de costo de venta el valor efectivamente otorgado a sus clientes bajo el concepto de descuento condicionado, suma que se encuentra debidamente soportada en las notas crédito que fueron aportadas en el recurso de reconsideración.

Así pues, la utilización de una provisión reconocida contablemente por la demandante se presenta en una proporción como una expensa real, por lo que al cierre del año fiscal cuya declaración de renta está siendo cuestionada, se solicitó como deducción fiscal solo el valor debidamente soportado con las notas créditos.

Nulidad por indebida valoración del acervo probatorio

La DIAN no realizó una valoración conjunta de los elementos probatorios allegados al expediente, pues le restó valor al certificado del revisor fiscal y desconoció la naturaleza de las notas crédito, que soportan los descuentos que dieron origen a la provisión tomada como deducible.

El certificado del revisor fiscal da certeza de que la contabilidad de la sociedad demandante está llevada en debida forma y que los asientos contables cumplen con los parámetros de las normas respectivas. De manera que, la contabilidad es plena prueba para efectos de este proceso, lo cual como se precisó, se acredita con el certificado del revisor fiscal.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, son deducibles los descuentos otorgados a clientes cuando corresponden a gastos no operacionales-descuentos comerciales condicionados¹¹, tal como ocurre en el caso bajo estudio.

Finalmente, la DIAN consideró que las notas crédito son insuficientes para demostrar la realidad económica de los descuentos otorgados porque no indican las razones por las que se otorgó el descuento, los parámetros para conceder dicho descuento, el cumplimiento de la condición, entre otros aspectos, lo que resulta contrario a derecho, toda vez que constituye el comprobante de los descuentos efectuados por diversos conceptos en el transcurso del año 2006, sin que las normas contables obliguen a los contribuyentes a que plasmen en las notas crédito todo lo que pretende la Administración para darle validez a dicha prueba.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos:¹²

¹¹ Sentencia de 30 de marzo de 2006, exp. 14943, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹² Folios 128 a 148 y 190 a 204 c. p.

Inspección tributaria – suspensión término para notificar requerimiento especial

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 706, 710 y 733 del Estatuto Tributario, la práctica de la inspección tributaria tiene como efecto jurídico la suspensión del término legal que tiene la Administración Tributaria para notificar el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión o resolver los recursos, según el caso.

En el presente asunto, la solicitud de devolución del saldo a favor fue radicada el 23 de agosto de 2007, por lo que en principio, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 23 de agosto de 2009. Sin embargo, operó la suspensión de dicho término a partir de la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria y, en consecuencia, se extendió el plazo hasta el 23 de noviembre de 2009.

Comoquiera que el requerimiento especial fue expedido el 23 de septiembre de 2009 y notificado el 29 de del mismo mes y año, se entiende que se realizó dentro del término legal, esto es, en forma oportuna.

Rechazo del costo de ventas originado en la deducción de salarios y prestaciones sociales por valor de \$111.388.000

La sociedad demandante no demostró que los señores Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto están afiliados al Sistema de Seguridad Social de Pensiones en el exterior ni que han pagado aportes a pensiones en Colombia. Por lo tanto, no procedía la deducción en la declaración de renta de los salarios y prestaciones de los mencionados trabajadores extranjeros.

Rechazo de gastos operacionales en ventas por \$15.901.281.370, que corresponden a provisiones descuentos a clientes y de otras deducciones por la suma de \$3.493.709.000

La Administración en la investigación tributaria no logró identificar el nombre y el NIT de los clientes a quienes se les están concediendo los descuentos, y la sociedad no aportó los documentos idóneos que originan tales descuentos como facturas de venta, notas contables, políticas de venta, etc. Además, las provisiones efectuadas por políticas internas de la Compañía no atienden lo previsto en el Plan Único de Cuentas, en la medida en que no se observa el registro individual del descuento en la cuenta por cobrar de cada uno de los clientes beneficiarios de los mismos.

Sostuvo que en la etapa de determinación se valoraron en conjunto las pruebas allegadas al expediente y se pudo constatar que el certificado del revisor fiscal no es suficiente para dar fe de la realidad de los hechos económicos que alega la demandante, esto es, la existencia de descuentos de ventas condicionados que podrían llevarse como gasto. Además, si bien las notas crédito identifican al cliente, no se acompañan de las políticas de descuentos de la Compañía y las facturas de venta.

En consecuencia, no está probado el derecho sustancial que alega la actora en el sentido de que se trató de un descuento condicionado que se hizo efectivo y, que por ende, constituyó un gasto real para la sociedad demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así:¹³

Nulidad de los actos administrativos acusados por haberse iniciado la actuación administrativa tributaria con base en un requerimiento especial expedido por fuera del término consagrado en el artículo 706 del E.T.

Del acervo probatorio, se advierte que el 23 de agosto de 2007, la sociedad demandante presentó ante la DIAN, la solicitud de devolución del saldo a favor, por lo que en principio, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 23 de agosto de 2009. No obstante, la Administración notificó el 15 de abril de 2009, el auto de inspección tributaria, por lo que el plazo se extendió hasta el 23 de noviembre de 2009, y como el requerimiento fue notificado el 25 de septiembre de esa misma anualidad, se entiende que se hizo en forma oportuna.

Si bien es cierto que durante la diligencia se rindió un informe de libros de contabilidad, propio de una inspección contable, durante esta inspección también se allegaron otros medios de prueba documentales tendientes a verificar la veracidad de la declaración de renta y, para tal efecto, se levantó la respectiva acta de inspección tributaria, que suspendió el término para notificar el requerimiento especial.

Nulidad de los actos demandados por falsa motivación, al rechazar la glosa de ventas originado en la deducción de salarios y prestaciones sociales cancelados a trabajadores extranjeros por valor de \$111.388.000, descontados por la sociedad actora en el denuncia rentístico del año gravable 2006.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 108 del Estatuto Tributario, para que proceda la deducción de salarios y prestaciones sociales de los trabajadores extranjeros, sin que se hayan cancelado los aportes en el Sistema General de Pensiones Colombiano, el contribuyente debe demostrar que dichos trabajadores se encuentran afiliados al sistema prestacional de su país de origen u otro y que hizo las cotizaciones en dicho lugar.

De los certificados de ingresos y retenciones allegados del año gravable 2006, correspondiente a los trabajadores extranjeros, Álvaro Roberto Dos

¹³ Folios 253 a 273 c. p.

Santos y César Augusto Da Silva, se evidencia que no se realizaron aportes a fondos de pensiones en Colombia.

Aunado a lo anterior, como no existe prueba alguna que demuestre el pago de los respectivos aportes a fondos de pensiones en el extranjero en relación con dichos trabajadores, no se desvirtúa la glosa modificada por la Administración y, por ende, no prospera el cargo formulado por la parte actora.

Falsa motivación

-Gastos operacionales de ventas

GOODYEAR DE COLOMBIA S.A. acreditó dentro del proceso judicial la existencia fiscal y contable de los descuentos efectuados a sus clientes durante el año gravable 2006, a través del plan comercial de dicha sociedad, el cual contiene las políticas de venta de la Compañía y donde se establecen los descuentos que se les otorga a los clientes.

Así mismo, el dictamen pericial rendido por el perito contador José Ángel Domínguez Vergara, que contiene un muestreo contable relacionado con los descuentos otorgados por la parte actora por volumen de ventas, que se obtuvo del análisis de algunas notas crédito y la contabilidad de la sociedad demandante [libro auxiliar de gastos de descuentos].

También fue aportado el certificado del revisor fiscal de la actora, que describe las partidas contables involucradas, tanto para la constitución de la provisión, como el descuento efectivamente otorgado a los clientes por la suma de \$15.047.812.759.

En esas condiciones, se tiene como plena prueba el certificado del revisor fiscal conforme con lo dispuesto en el artículo 777 del Estatuto Tributario. En consecuencia, procede el gasto causado durante el año 2006, correspondiente a \$15.047.812.759, por cuanto es éste el valor real que la empresa actora otorgó como descuento efectivo a sus clientes, y el cual se encuentra acreditado con las pruebas allegadas por la parte actora.

-Descuentos financieros por pronto pago y por manejo de cartera \$3.493.709.000

Dado que la Administración Tributaria no cuestionó la contabilidad por hechos irregulares, resulta viable tomar el certificado del revisor fiscal que da fe de que el gasto fue causado al final del ejercicio gravable del año 2006. Así como el libro diario y las notas crédito en donde aparecen los descuentos a clientes que se registraron en la cuenta No. 530535, correspondiente a gastos no operacionales-descuentos comerciales condicionados de acuerdo con las reglas de contabilidad contenidas en el Plan Único de Cuentas - PUC.

Bajo las anteriores consideraciones, se accede parcialmente a las pretensiones de la demanda, y como restablecimiento del derecho, se

ordena a la DIAN que frente a la declaración de renta del año gravable 2006, tenga como deducción tomada por la sociedad demandante respecto a gastos operacionales de venta la suma de \$15.047.812.759 y otras deducciones por el valor de \$3.493.983.886.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹⁴

La DIAN rechazó el valor contabilizado como provisiones, que luego de reclasificadas aparecen solicitadas en la cuenta 529905-provisiones descuentos, en cuantía de \$15.901.281.370. Así mismo, rechazó otras deducciones por \$3.493.709.000, que corresponden a descuentos por pronto pago por \$2.050.274.590 y descuentos comerciales condicionados por \$1.443.709.296.

Lo anterior, porque a pesar de que la Administración Tributaria tuvo en cuenta los registros contables y los soportes aportados por la sociedad durante la investigación tributaria, no se pudo identificar el nombre y el NIT del cliente a quien se le están concediendo los descuentos, pues el certificado del revisor fiscal no es suficiente para dar cuenta sobre la realidad de los hechos económicos, esto es, la existencia de descuentos de ventas y la actora no aportó los documentos idóneos que originan tales descuentos como facturas de venta, notas contables, políticas de venta, etc.

Aunado a lo anterior, las provisiones efectuadas por políticas de la Compañía no atendían el Plan Único de Cuentas, dado que no se encuentra el registro individual del descuento en la cuenta por cobrar de cada uno de los clientes beneficiarios de los mismos.

De manera que, la contribuyente no aportó las pruebas necesarias para desvirtuar las glosas propuestas por la DIAN dentro de la etapa de determinación y discusión, ya que los documentos que anexó con ocasión de la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración no estaban completos, y estos no fueron aportados dentro de los términos consagrados en el artículo 744 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no está probado el derecho sustancial que alega la actora en el sentido de que se trató de un descuento condicionado que se hizo efectivo y, que por ende, constituyó un gasto real para la sociedad demandante.

La **demandante** apeló y expuso como argumentos los que a continuación se sintetizan:¹⁵

De acuerdo con lo previsto en el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el

¹⁴ Folios 274 a 281 c. p.

¹⁵ Folios 282 a 285 c. p.

país y estén cobijados por algún régimen pensional en su país de origen o de cualquier otro, no estarán obligados a afiliarse al Sistema General de Pensiones, siendo entonces simplemente optativa su afiliación.

De manera que, es improcedente que la DIAN exija la afiliación de extranjeros al sistema pensional obligatorio colombiano, para acceder a la deducibilidad de los pagos efectuados por dicho concepto, máxime cuando estos trabajadores se encuentran afiliados al sistema fijado en su país.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.¹⁶

La **demandada** reiteró, en términos generales los argumentos de la contestación de la demanda y el recurso de apelación.¹⁷

El **Ministerio Público** solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda, bajo los siguientes argumentos:¹⁸

La Administración no desvirtuó las pruebas allegadas por la actora acerca de la realidad de los descuentos que concedió a sus clientes en las cuantías que resultaron comprobadas con las notas crédito, pues aunque son documentos internos que no sustituyen la factura en las operaciones que la empresa realiza con terceros, cumplen la función de registrar operaciones de contabilidad, como los descuentos especiales.

Si bien el descuento fue contabilizado como una provisión, se debe tener en cuenta que debe prevalecer la realidad de la operación, el descuento que disminuyó los ingresos de la actora, a la forma cómo fue contabilizada en una cuenta de provisión posteriormente reclasificada, aspecto sobre el cual da cuenta el dictamen pericial allegado. Así mismo, el certificado del revisor fiscal cumple con los requisitos previstos en el artículo 777 del Estatuto Tributario para tenerlo como plena prueba, en el cual se señala que la demandante lleva en debida forma la contabilidad.

Bajo estas mismas consideraciones, procede la deducción en relación con los descuentos comerciales condicionados por pronto pago y manejo de cartera en cuantía de \$3.493.983.000.

En cuanto a la deducción por concepto de salarios y prestaciones sociales, la Administración no podía condicionar la deducción en cuantía de \$111.388.000 solicitada por la actora en su declaración, a estar a paz y salvo con los aportes obligatorios de pensiones, pues dicho pago está relacionado con la afiliación obligatoria, y en el caso de los extranjeros es voluntaria.

¹⁶ Folios 321 a 327 c. p.

¹⁷ Folios 296 a 300 c. p.

¹⁸ Folios 328 a 331 c. p.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala estudiará:

- Si es procedente el rechazo de la deducción por salarios y prestaciones sociales pagados a los trabajadores extranjeros, Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto, por la suma de \$111.388.000.
- Si procede el rechazo de gastos operacionales en ventas por \$15.901.281.370, y de otras deducciones por la suma de \$3.493.709.000, provenientes de descuentos otorgados por la demandante a sus clientes.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

Deducción por salarios y prestaciones sociales pagadas por GOODYEAR a trabajadores extranjeros

La actora considera que no procede el rechazo de la deducción por salarios y prestaciones sociales pagados por la Compañía a extranjeros, porque de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, los extranjeros que permanezcan en el país en virtud de un contrato de trabajo y estén cubiertos por algún régimen del país de origen, no tienen la obligación de afiliarse al Sistema General de Pensiones en Colombia.

Por su parte, la Administración estima que para la procedencia de la deducción por el pago de salarios y prestaciones sociales a extranjeros, cuando no se hayan efectuado aportes a pensiones en Colombia, es necesario que se demuestre la afiliación de estos al sistema en su país de origen. Sin embargo, afirma que en este caso, no se allegó prueba que acredite que los señores Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto, se encontraban afiliados al régimen pensional en su país de origen, ni que los aportes se realizaron en Colombia, por lo que procede el rechazo de tal deducción.

Para efectos de la deducción por salarios y prestaciones sociales, el artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los empleadores deberán demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

Al respecto, el artículo 15 de la Ley 100 de 1993, dispone, en lo pertinente, lo siguiente:

"ARTÍCULO 15. AFILIADOS. Serán afiliados al Sistema General de Pensiones:

[...]

2. *En forma voluntaria: Todas las personas naturales residentes en el país y los colombianos domiciliados en el exterior, que no tengan la calidad de afiliados obligatorios y que no se encuentren expresamente excluidos por la presente ley.*

Los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país y no estén cubiertos por algún régimen de su país de origen o de cualquier otro”.

Bajo estos lineamientos normativos, es claro que para que proceda la deducción de salarios y prestaciones sociales de los trabajadores extranjeros que no hayan cancelado los aportes al Sistema General de Pensiones Colombiano, el empleador en calidad de contribuyente debe demostrar que dichos trabajadores están afiliados al sistema de pensiones del país de origen.

Lo anterior, porque la deducción por el pago de salarios y prestaciones sociales de que trata el artículo 108 del Estatuto Tributario, impone para el empleador el cumplimiento de una obligación, esto es, acreditar que los trabajadores extranjeros se encuentran bajo el amparo del régimen pensional de su país de origen, pues de lo contrario, tendrían que haber realizado aportes a nuestro sistema de seguridad social en pensiones.

Así lo señaló la Administración Tributaria a través del Concepto 068352 de 23 de septiembre de 2005, en el que precisó que *“en razón de las prescripciones del artículo 15 de la Ley 100 de 1993, le asiste razón al solicitante cuando afirma, que tratándose de trabajadores extranjeros en Colombia que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país, el régimen laboral reconoce que si los mismos están afiliados a un régimen de seguridad social en pensiones en el extranjero, no es obligatorio que se afilien y coticen a nuestro sistema de seguridad social de pensiones. Es por lo anterior que el artículo 15 citado preceptúa, que podrán afiliarse voluntariamente los extranjeros que en virtud de un contrato de trabajo permanezcan en el país y no estén cubiertos por algún régimen de su país de origen o de cualquier otro”*.

De las pruebas allegadas al expediente, se observa que, en los certificados de ingresos y retenciones del año gravable 2006¹⁹, correspondiente a los trabajadores extranjeros Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto, no se encuentra el pago de los aportes a fondos de pensiones en Colombia.

En efecto, la actora expuso como fundamento de la respuesta al requerimiento especial, el recurso de reconsideración y la demanda, que los trabajadores extranjeros de origen Brasileiro, no cuentan con el correspondiente pago de aportes al Sistema General de Pensiones en Colombia, toda vez que los mismos se encuentran afiliados al sistema fijado en su país de origen.

No obstante lo anterior, se advierte que la sociedad demandante no allegó en sede administrativa ni en sede judicial las pruebas encaminadas a

¹⁹ Folios 280 a 281 c. a. 2

demostrar que los señores Da Silva César Augusto y Dos Santos Álvaro Roberto, están afiliados al sistema de pensiones en el exterior, tal como lo precisó la DIAN en los actos demandados, razón por la cual ante la omisión en la presentación de medios probatorios que acreditaran ese hecho, no fue posible tener certeza del cumplimiento del requisito exigido para la procedencia de la deducción por pago de salarios y prestaciones sociales a trabajadores extranjeros.

Es de anotar que, aunque el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, dicha presunción es de carácter legal, *“pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos”*²⁰.

Así las cosas, tratándose de la declaración de renta del año 2006, que es la que interesa en este proceso, es indiscutible que esta gozó de presunción de legalidad hasta que la Administración Tributaria, en ejercicio de las facultades de fiscalización que le asisten, la desvirtuó con fundamento en la falta de prueba que exige la norma como condición para tener derecho a la deducción, siendo que la carga de la prueba se encuentra en cabeza del contribuyente y, por ende, le corresponde probar la improcedencia del rechazo de la deducción propuesta por la Administración.

Al respecto, la Sala ha dicho que *“con fundamento en los artículos 746 y 684 del Estatuto Tributario y en razón de la presunción de veracidad de las declaraciones, la Administración tiene la carga de desvirtuar dicha presunción. No obstante, en ejercicio de la facultad de fiscalización que le otorga el ordenamiento jurídico, la carga probatoria se invierte automáticamente a cargo del contribuyente en dos eventos: cuando la DIAN solicita una comprobación especial o cuando la ley exige tal comprobación”*²¹.

En consecuencia, a la sociedad demandante le correspondía asumir la carga de la prueba con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de la que están investidos los actos administrativos demandados, que modificaron la declaración privada de renta en el sentido de rechazar la deducción por pago de salarios y prestaciones sociales a trabajadores extranjeros.

Comoquiera que la actora no logró desvirtuar la modificación de la glosa realizada por la Administración Tributaria, pues sus argumentos no tienen soporte probatorio, el cargo no prospera.

²⁰ Sentencia de 1 de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en la sentencia del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²¹ Sentencia del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se citó la sentencia del 18 de octubre de 2012, Exp. 18329, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiteradas en la sentencia de 14 de julio de 2016, Exp. 20547, C.P. Jorge Octavio Ramírez.

Rechazo de gastos operacionales de venta por \$15.901.281.370 y otras deducciones por \$3.493.709.000

De acuerdo con los actos demandados, la DIAN rechazó en el renglón 57- "gastos operacionales de venta" por \$15.901.281.370 y en el renglón 60 "otras deducciones" por \$3.493.709.000.

En la liquidación oficial de revisión demandada como en la contestación de la demanda y el recurso de apelación, se advierte que la DIAN concluyó que la demandante no aportó prueba alguna dentro de la oportunidad procesal que demostrara la realización de los descuentos por volumen y los descuentos condicionados, por lo que no son procedentes las deducciones solicitadas.

Lo anterior, porque a su juicio, las provisiones contabilizadas en las cuentas 412050 y 413512, que posteriormente fueron trasladadas a la cuenta 529905, no son deducibles, pues en la investigación realizada por la entidad no se encontraron los soportes origen de los descuentos concedidos a los clientes, como facturas de ventas, notas contables y políticas de ventas. Además, no fue posible identificar en las notas crédito el nombre e identificación de los clientes.

Por su parte, el Tribunal concluyó que la deducción no se debía rechazar, ya que los soportes del gasto están acreditados con las notas crédito que cumplen las exigencias de los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 y que constituyen plena prueba a favor del contribuyente, así como las políticas de ventas y el certificado del fiscal.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993²², los descuentos condicionados constituyen ingresos para su beneficiario.

En este punto cabe recordar que los descuentos condicionados o por pronto pago constituyen para el beneficiario un menor valor a pagar, y son los que otorgan los proveedores a sus clientes en virtud de políticas comerciales o situaciones especiales.

De las pruebas allegadas al expediente, se advierte que se encuentra el Plan Comercial de la sociedad Goodyear de Colombia S.A., en el que se establecen las clases de descuentos que ofrecen a sus clientes y el porcentaje que se otorga, en los siguientes términos²³:

²² **ARTÍCULO 103. DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS.** Las devoluciones, rebajas y descuentos condicionados, se deben reconocer por separado de los ingresos brutos.

²³ Folios 174 a 183 c. p.

"Categoría clientes

[...] **Tablas de Categorización:** Se establecen 8 categorías con base en los rangos de unidades compradas y cuyos descuentos van del 2% al 9%. Este descuento se distribuirá de forma que a pie de factura no exceda del 7% y los puntos faltantes si los hubiere, serán liquidados mediante nota crédito bajo el concepto de "apoyo". El descuento asignado según la nueva política a pie de factura será aplicado sobre el precio al distribuidor para cada referencia de las líneas mencionadas en el numeral 4.1.3. Las tablas son las siguientes:

a) Tabla de categorización Camión y buseta

CATEGORÍA	DE	A	% DTO
A2	1900	En adel.	9%
A1	1500	1899	8%
A	1100	1499	7%
B	700	1099	6%
C	400	699	5%
D	200	399	4%
E	50	199	3%
F	1	49	2%

b) Tabla de categorización de Agrícolas, Muevetierra e Industriales

Categoría	Unidades/mes	% Descuento
CAT. A	MÁS DE 271 POR MES	7%
CAT. B	DE 221 A 270	6%
CAT. C	DE 181 A 220	5%
CAT. D	DE 101 A 180	4%
CAT. E	DE 41 A 100	3%
CAT. F	DE 11 A 40	2%
CAT. G	MENOS DE 11 AL MES	1%

K) Radialización

[...]

% RADIALIZACIÓN		%
DE	A	DTO.
40,1%	100,0%	3,0%
30,1%	40,0%	1,5%
25,0%	30,0%	1,0%

Así mismo, allega copia simple de la política de descuentos de la Compañía aplicable para el año gravable 2006²⁴, en la que se identifica al cliente, el número de la factura y la provisión efectuada durante el periodo del ejercicio fiscal.

²⁴ Folios 159 a 168 c. p.

Con el escrito de la demanda, la parte demandante allegó el certificado del revisor fiscal en el que se hace constar lo siguiente²⁵:

"1. La Compañía lleva sus libros de contabilidad con sujeción de las normas contenidas en el Código de Comercio, el Decreto 2649 de 1993 y los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia.
2. La Compañía lleva sus libros oficiales de contabilidad debidamente registrados ante la Cámara de Comercio y estos libros reflejan la situación financiera de la Compañía.

3. Los libros de contabilidad registrados por Goodyear de Colombia S.A., se manejan con el Plan Único de Cuentas para comerciantes, de conformidad con el Decreto 2650 de 1993.

4. De acuerdo con los registros contables de la Compañía al 31 de diciembre de 2006, la provisión de descuentos condicionados otorgados a los clientes es registrada en las cuentas contables No. 41204962, 41351062, 41351092, 41204960 y 41351060 como un menor valor del ingreso. El valor de la provisión por el año gravable 2006 fue de \$12.026.193.557.

El registro contable de la provisión fue el siguiente:

Descripción transacción	PUC Col	PUC Casa Matriz	Denominación de la cuenta	Débito	Crédito
Descuentos a clientes	412049 413510	3320.62	Ingreso Elaboración Productos Caucho - Ingreso Venta de lubricantes, llantas y lujos motores	12.026.193.557	
Provisión Descuentos - otros descuentos	13050559	5401-1140-20501104	Deudores Clientes - Provisión		12.026.193.557

Así mismo, según los registros contables, la Compañía otorgó descuentos a clientes por \$11.172.724.946 soportados mediante notas crédito, los cuales fueron reconocidos como se indica a continuación:

Descripción transacción	PUC Col	PUC Casa Matriz	Denominación de la cuenta	Débito	Crédito
Provisión descuentos - otros descuentos	13050599	5401.114 0.2.0501 104	Deudores clientes - Provisión	11.172.724.946	

²⁵ Folios 156 a 158 c. p.

CXC Llantas	130505	5401.114 0.400000 01	Deudores Clientes - Cartera Clientes		11.172.724.946
----------------	--------	----------------------------	---	--	----------------

De acuerdo con los registros contables, la Compañía otorgó a clientes y reconoció como un menor valor del ingreso los descuentos pie de factura por \$3.875.087.813 tal como se detalla a continuación:

Descripción transacción	PUC Col	PUC Casa Matriz	Denominación de la cuenta	Débito	Crédito
Descuentos a Clientes	412049 413510	3170.62	Ingreso Elaboración Productos Caucho - Ingreso Venta de lubricantes, llantas y lujos automotores	3.875.087.813	
CXC Llantas	130505	5401.114 0.400000 01	Deudores Clientes - Cartera Clientes		3.875.087.813

De acuerdo con los registros contables del año gravable 2006, la Compañía otorgó descuentos a clientes por pronto pago y buen manejo de cartera, soportados mediante notas crédito, que fueron reconocidos como se indica a continuación:

Cuenta	Concepto	Débito	Crédito
130505	Clientes		3.493.983.886
530535	Descuentos por pronto pago	2.050.274.590	
530535	Descuentos por buen manejo de cartera	1.443.709.296	

Adicionalmente, en el expediente se encuentra el dictamen pericial rendido por el auxiliar de la justicia²⁶, que sobre la glosa discutida concluyó:

"Es importante informar que la empresa concede descuentos condicionados a sus clientes y el registro contable lo realiza efectuando un débito a las cuentas de ingreso, lo cual indica que es un menor ingreso, y el crédito se registra en la cuenta de Provisión de Descuentos a clientes que es la número 13050599, todas de acuerdo al PUC (Plan Único de Cuentas).

[...] 1. En razón a que como los descuentos son condicionados, si por algún motivo estas no se cumplen, pues los descuentos no se dan o no conceden y al final se efectúan las respectivas reversiones y ajustes en las cuentas afectadas.

²⁶ Folios 1 a 11 c.a. 3

2. Al efectuar la conciliación entre lo contable y lo fiscal, se establece que del total de Descuentos por \$15.901.281.370; Goodyear tomó como costos operacionales en ventas por Descuento deducible \$15.387.051.357 y comparando estas cifras da una diferencia de \$514.230.013; la cual se establece teniendo en cuenta los saldos finales de las provisiones por este concepto de los años 2006 y 2005.

[...] en subcuenta PUC 530535 (Gastos no operaciones financieros) aparece un saldo acumulado a Diciembre 31/06 por valor \$2.050.274.590 correspondiente a "Descuento por pronto pago" y en la misma subcuenta PUC 530535 (Gastos no operacionales financieros) figura un saldo acumulado a diciembre 31/06 por valor de \$1.443.709.296 correspondiente a "Descuento por buen manejo".

[...] Cabe anotar que estos descuentos se deducen del recibo de pago que se les elabora a los clientes cuando pagan la cuenta de sus compras".

En el caso concreto, la Sala advierte que, como acertadamente concluyó el *a quo*, tanto el certificado del revisor fiscal como el dictamen pericial dan cuenta de las provisiones y del origen de los descuentos a los clientes cuestionados por la DIAN.

En efecto, el certificado del revisor fiscal contiene, detalladamente, los libros, las cuentas y los asientos contables correspondientes a los hechos que se pretendía probar, para el caso una provisión por el año gravable 2006 de \$12.026.193.557, descuentos condicionados a clientes por \$11.172.724.946 y los descuentos a clientes por pronto pago y buen manejo de cartera por \$3.493.983.886, que se encuentran soportados con las correspondientes notas crédito. En consecuencia, el total de descuentos otorgados a los clientes por la sociedad demandante fue por la suma de \$15.047.812.759, tal como lo reconoció el juez de primera instancia.

Entonces, si bien es cierto que en la declaración de renta del año gravable del año 2006 fue solicitada la deducción por concepto de descuentos condicionados a clientes por la suma de \$15.901.281.370 y esa fue rechazada por la Administración Tributaria, el certificado del revisor fiscal da cuenta que realmente la sociedad demandante otorgó descuentos por la suma de \$15.047.812.759. Por lo tanto, esta última cifra es la que se tiene en cuenta para tal efecto.

Igualmente, en el certificado se concluye que de acuerdo con los registros contables de la Compañía del 31 de diciembre de 2006, la provisión de descuentos condicionados otorgados a clientes y por pronto pago fue registrado en las cuentas contables Nos. 41204962, 41351062, 41351092, 41204960 y 41351060.

Por su parte, el dictamen pericial evidencia la misma situación, pues el auxiliar de la justicia, al hacer la verificación de los hechos materia de prueba, concluyó que "en la subcuenta PUC 530535 (Gastos no operacionales financieros) aparece un saldo acumulado a Diciembre 31/06 por valor de \$2.050.274.590 correspondiente a "descuento por pronto

pago" y en la misma subcuenta PUC 530535 (gastos no operacionales financieros) figura un saldo acumulado a diciembre 31/06 por valor de \$1.443.709.296 correspondiente a "Descuento por buen manejo de cartera".

Adicionalmente, el dictamen pericial da cuenta del origen de los descuentos condicionados a sus clientes y el registro lo realiza en un débito a las cuentas de ingreso, y en el evento en que estos descuentos no se cumplan, se procede a realizar las respectivas reversiones y ajustes a las cuentas afectadas.

La Sala observa que si bien el rubro solicitado como deducciones fue contabilizado por la sociedad actora como provisiones en la cuenta de 130505, como lo afirma el apelante y, posteriormente, reclasificadas en las cuentas 412049 y 413510, realmente corresponden a gastos causados en el año 2006, lo que se demuestra con el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial junto con el plan comercial y los soportes contables de la sociedad actora. Además, el rechazo de las deducciones por la Administración tiene como fundamento es la falta de pruebas que acrediten el origen de los descuentos concedidos a los clientes, como facturas de ventas, notas contables, notas crédito y políticas de ventas.

En efecto, en la liquidación oficial de revisión, la Administración expuso como motivos del rechazo de estas deducciones que *"de los soportes aportados por la sociedad referentes a las partidas propuestas en rechazo, no se logró identificar el nombre y NIT del cliente a quien se le están concediendo los descuentos ni obran los documentos que originan los descuentos²⁷".*

A su vez, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN señaló que *"valoradas en conjunto las pruebas se observa que el certificado del revisor fiscal no es suficiente para dar cuenta sobre la realidad de los hechos económicos que alega el recurrente, esto es de la existencia de descuentos de ventas que solo pueden reflejar los descuentos tales como las políticas de descuentos de la compañía, junto con las facturas de venta, que fueron echados de menos en la liquidación oficial de revisión y que con ocasión del recurso no se allegan²⁸".*

En este caso el plan comercial de políticas de venta, el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial son prueba suficiente de la justificación del origen de los descuentos condicionados a clientes realizados por la sociedad demandante durante el año 2006, que fueron cuestionados por la DIAN.

Por lo demás, la Sala encuentra pertinente reiterar que para que los certificados del revisor fiscal sean válidos como prueba contable, deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además de

²⁷ Folios 8 a 15 c. p. 1

²⁸ Folios 24 a 31 c. p. 1

expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; los certificados deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico.

Tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dicho funcionario da cuenta, pues *"en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones"*.²⁹

Para el caso, el certificado de revisor fiscal, tan cuestionado por la DIAN, reunió los requisitos fijados por la jurisprudencia de la Sección, a tal punto que llevan al convencimiento de los hechos materia de controversia.

Finalmente, la Sala no encuentra acertada la afirmación de la DIAN en cuanto a que el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial no son pruebas idóneas de los hechos materia de discusión. Por el contrario, esos documentos evidencian de manera detallada los asientos contables que soportaron los costos de venta y los descuentos condicionados a clientes.

Es de anotar que el certificado del revisor fiscal se tiene como prueba contable, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes³⁰.

En la liquidación oficial de revisión enjuiciada, la DIAN adujo, para no reconocer las deducciones tomadas por Goodyear de Colombia S.A. en los renglones 57 y 60 de la declaración de renta del año 2006, por \$15.901.281.370 y \$3.493.709.000, respectivamente, que la demandante no aportó las pruebas contables sobre el origen de los descuentos efectivamente otorgados a los clientes. No obstante, y como quedó evidenciado anteriormente, tanto el certificado de revisor fiscal como el dictamen pericial muestran detalladamente los movimientos contables de dichas operaciones, al igual que el tratamiento fiscal que le dio la demandante durante el año 2006.

Adicionalmente, la DIAN tuvo la oportunidad para realizar las comprobaciones de la realidad de las operaciones que se consignaron en la declaración privada y, por ende, en los soportes contables

²⁹ Sentencia del 19 de agosto de 2010, expediente 250002327000200600686-01 (16750), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁰ **ARTICULO 777. LA CERTIFICACIÓN DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL ES PRUEBA CONTABLE.** Cuando se trate de presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

correspondientes, sin embargo, en este caso, la demandada no objetó, ni controvertió, ni desvirtuó, la información contenida en el certificado del revisor fiscal y en el dictamen pericial. Sólo vino a manifestar su inconformidad en el recurso de apelación, sin ni siquiera haber objetado la experticia.

En consecuencia, la Sala encuentra acertados los motivos aducidos por el Tribunal para acceder al reconocimiento de los gastos operacionales de venta por \$15.047.812.759 y descuentos a clientes por pronto pago y condicionados por \$3.493.983.886, en la medida en que tienen el soporte probatorio idóneo para tal efecto.

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

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

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

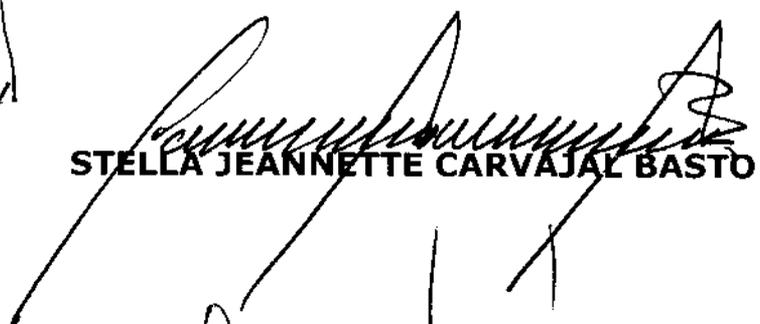
FALLA

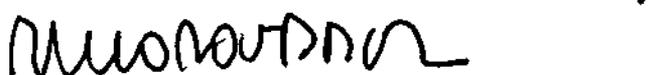
PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia apelada.

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

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


MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

