



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 73001-23-33-000-2018-00390-02 (25655)
Demandante: Alonso Jiménez Huaca
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2013. Ingresos Distribuidores minoristas de combustibles. Descuentos condicionados.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante en contra de la sentencia del 22 de julio de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que negó las pretensiones de la demanda, impuso condena en costas a cargo de la demandante y fijó como agencias en derecho en el equivalente a dos salarios, mínimos, mensuales, legales vigentes (índice 2)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 092412017000007, del 09 de junio de 2017 (ff. 5 a 14 vto.), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, presentada por el actor, para adicionar ingresos brutos no operacionales por concepto de descuentos condicionados por valor de \$196.853.000 e imponer sanción por inexactitud disminuida en virtud del principio de favorabilidad. Mediante Resolución nro. 092362018000002, del 12 de marzo de 2018 se confirmó la liquidación oficial (ff. 17 a 20 vto.).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones (f. 32 vto.):

5.1. Principales

5.1.1. Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 092412017000007, del 09/jun/2017, proferida por la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.

¹ Del repositorio informático Samai.

5.1.2. Se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración nro. 092362018000002, del 12/mar/2018, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.

5.1.3. Que, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios asociada al año gravable 2013 y, en consecuencia, se declare que mi prohijado no está obligado a pagar suma alguna por concepto de las obligaciones liquidadas en los actos demandados.

5.1.4. Condenar en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 209 y 338 de la Constitución; 10 de la Ley 26 de 1989; 26 del ET (Estatuto Tributario); 264 de la Ley 223 de 1995; 137 y 138 del CPACA (Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), y el Decreto 4048 de 1998, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 25 a 32):

Manifestó que se violó la ley por interpretación errónea del artículo 26 del Estatuto Tributario, y la falta de aplicación del artículo 10 de la Ley 26 de 1989. A estos efectos, adujo que la renta líquida debía determinarse conforme con el artículo 26, a partir de los ingresos brutos determinados conforme con lo previsto en el artículo 10º de la precitada ley, pues esta no determina una renta líquida especial, de manera que las disposiciones en comento, coexisten.

Señala que la Administración transgredió el principio de legalidad, porque incluyó en su renta líquida gravable ingresos brutos no operacionales provenientes de descuentos condicionados concedidos por dos de sus proveedoras, los cuales no tienen efectos fiscales al tenor del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, norma especial aplicable en el *sub lite*, que reguló la fórmula con la que se estimarían los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles, en la cual no están incluidos los descuentos condicionados, siendo claro que tales ingresos solo tienen incidencia contable. Afirma que los únicos ingresos con incidencia fiscal son los derivados de aplicar la fórmula de la ley, no así los demás ingresos contables que se perciban.

Adujo que los ingresos calculados de acuerdo con la fórmula de la Ley 26 eran mucho menores, que los incluidos en la declaración de corrección, en la cual asoció los correspondientes costos y gastos, posición que, a su entender, se sustentaba en jurisprudencia de esta Sección² y en doctrina oficial, relacionada con los factores de depuración de la renta líquida gravable para los casos de los distribuidores minoristas, en asuntos en los que los contribuyentes pretendían incluir costos y gastos deducibles, por lo que se vulneró también el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Por todo lo anterior, alegó que los actos demandados estuvieron falsamente motivados e infringieron las normas en que debían fundarse. No planteó reparos contra la sanción por inexactitud.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones del actor (ff. 53 a 63 vto.), desestimó los cargos de transgresión de las garantías constitucionales invocadas y de falsa motivación, pues, según planteó, en los actos demandados se adicionaron los ingresos, conforme

² Citó las sentencias del 19 de noviembre de 2006 y del 25 de septiembre de 2008 (exps. 14387 y 15289, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 16 de julio de 2009, del 28 de febrero de 2013 y del 05 de febrero de 2015 (exps. 16653, 18807 y 20441, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 14 de mayo de 2015 y del 23 de febrero de 2017 (exps. 19442 y 20710, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 22 de febrero y 01 de marzo de 2018 (exps. 21186 y 21553, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

con las previsiones de los artículos 26 del ET y 10 de la Ley 26 de 1989.

Puntualmente, señaló que el artículo 10 *ibidem* prescribe la fórmula para establecer los ingresos brutos, que no la renta bruta de los distribuidores minoristas, de manera que los ingresos no operacionales obtenidos por los descuentos condicionados debían integrar la base de la renta líquida, aun cuando no estuviesen contemplados dentro de la fórmula del artículo 10 *eiusdem*, pues, la norma especial no excluyó las demás rentas gravables del distribuidor minorista de combustibles, no asociadas a la venta de combustible, y en todo caso, se demostró que las sumas adicionadas tenían la vocación de incrementar el patrimonio del actor, posición acorde con la jurisprudencia de esta corporación y con la doctrina oficial. Señaló que no se vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 porque si bien los conceptos analizan la Ley 26 de 1989, ninguno prevé que que no puedan adicionarse ingresos no operacionales, por el contrario, determinan que los descuentos no condicionados son ingreso, que tienen naturaleza fiscal no operacional, al no provenir de la actividad principal y por tanto deben incluirse en la renta líquida gravable.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (índice 2), porque juzgó que los descuentos condicionados debatidos constituyeron ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del actor, motivo por el cual debían incluirse en su renta líquida con independencia de su calidad de distribuidor minorista de combustible. Arguyó que, la norma especial, *i.e.*, artículo 10 de la Ley 26 de 1989, no excluyó de la sujeción al impuesto sobre la renta, los demás ingresos percibidos y no impedía determinar la renta líquida conforme con el artículo 26 del ET. Precisó que al no estar exentos los ingresos, deben ser declarados, porque una cosa son los ingresos brutos y otra muy diferente la renta líquida. Impuso la condena en costas a cargo de la parte vencida y fijó agencias en derecho equivalentes a dos salarios mínimos, mlv.

Recurso de apelación

El extremo activo apeló la decisión de primer grado (ff. 149 a 152). Señaló que el *a quo* vulneró el precedente judicial de esta Sección³, pues partió de la errada premisa que la DIAN plasmó en los actos demandados, al considerar los ingresos por descuentos condicionados, asociados a la operación que tiene el tratamiento fiscal diferencial del artículo 10 de la Ley 26 de 1989. Adujo que, el razonamiento del tribunal solo es aplicable bajo el régimen general, pero no cuando uno de los factores de depuración, *ingresos brutos*, se calcula conforme con la norma especial. Insistió en que, los ingresos por descuentos condicionados no hacen parte de la renta líquida gravable, pues, no se contemplan en la fórmula prevista en la norma *ibidem*.

Adujo que la detracción de los costos asociados a la compra de combustibles, de los ingresos calculados en la forma especial, arrojarían un menor impuesto del que fue liquidado por la actora, lo que no admitía duda, por cuanto la detracción de costos de los ingresos calculados conforme a la citada ley 26, solo quedó restringida con la ley 1819 de 2016.

Por lo demás, manifestó que informó a la DIAN que en la declaración de corrección incluyó la totalidad de los costos contables por \$36.788.022.000, los que no fueron objeto de reparo, esto bajo el entendido que los ingresos fiscales por valor de \$2.898.626.025, liquidados con la fórmula especial, jamás serían superiores a los \$39.328.339.000 que declaró como ingresos brutos, lo que a su juicio, aseguraba que no se modificara la renta líquida. Por último dijo que aún si se adicionaran los ingresos brutos no operacionales,

³ Citó la sentencia del 25 de septiembre de 2008 (exp. 15289, CP: Héctor J. Romero Díaz).



cuya incidencia contable, no se corresponde con la incidencia fiscal, el resultado siempre sería negativo, lo cual expone en un cuadro comparativo, que hace partir de los ingresos brutos especiales (\$2.898.626.025), los cuales afecta con costos y gastos, dando como resultado una pérdida fiscal.

No planteó reparo en contra de la condena en costas.

Alegatos de conclusión

El extremo activo reiteró los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales y expuso que de considerarse la adición de los ingresos brutos no operacionales a sus ingresos brutos operacionales determinados con base en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, estos serían del orden de \$2.898.626.025, los que resultan inferiores a la cifra autoliquidada mediante la declaración de corrección en cuantía de \$38.860.183.000, de acuerdo con el ejercicio aritmético que una funcionaria de la DIAN hizo en la inspección tributaria (índices 19 y 20), lo que resulta un elemento probatorio de superlativa importancia, porque si la regla especial no es optativa y los ingresos por esta vía son menores a los declarados, la *cuota tributaria* no presenta variación.

Su contraparte insistió en la defensa de los ingresos glosados, y manifestó que el nuevo cargo planteado por el demandante no fue objeto de discusión en el procedimiento administrativo, ni en sede judicial (índices 21 y 22). Por su parte, el ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, porque, en su opinión, los ingresos glosados incrementaron el patrimonio del actor y, por tanto, debían incluirse en la depuración prevista en el artículo 26 del ET (índice 23).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados atendiendo los cargos de apelación planteados por el actor contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones. Corresponde establecer sí los ingresos no operacionales por descuentos condicionados que se pretenden adicionar en la suma de \$196.853.000, otorgados por dos proveedores, tienen efectos fiscales para la determinación de la renta líquida gravable o sí, como lo aduce la apelante, únicamente tienen incidencia contable, en tanto a la operación aplicaba el tratamiento fiscal diferencial del artículo 10 de la Ley 26 de 1989.

Ahora bien, respecto del cálculo de los ingresos brutos cuantificados por la Administración en la hoja de trabajo elaborada en la inspección tributaria a la que alude la actora y que enfatiza en sus pronunciamientos finales, no hará parte del juicio a desatar, en tanto no corresponde a un cargo contra las actuaciones demandadas.

Al respecto sostiene el actor que, al igual que la DIAN, el Tribunal parte de la errada premisa de considerar los ingresos por descuentos condicionados, asociados a la operación que tiene el tratamiento fiscal diferencial del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, norma especial que reguló la fórmula con la que se estimarían los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles, en la cual no están incluidos tales ingresos, que solo tienen incidencia contable, de suerte que no deban considerarse a efectos de determinar la renta líquida. En el mismo orden, señala que los únicos ingresos con incidencia fiscal son los derivados de aplicar la fórmula de la ley, no así los demás ingresos contables que se perciban, por lo que no estarían sujetos al impuesto sobre la renta.

En el otro extremo, su contraparte defiende la procedencia de los ingresos glosados pues, en su criterio, la norma especial, *i.e.*, artículo 10 de la Ley 26 de 1989, no excluye las demás rentas obtenidas por el distribuidor minorista de combustible de la renta líquida gravable, máxime cuando tienen la vocación de incrementar el patrimonio, razón por la que los descuentos condicionados debían considerarse como ingreso gravado.

Al tenor de los anteriores planteamientos, observa la Sala que las partes no discuten que, los descuentos condicionados por pronto pago que le fueron otorgados a la actora por sus proveedores, configuraba ingreso (no operacional), así como tampoco debaten su valor o los documentos que los acreditan en el plenario. Así, la litis se circunscribe a un asunto de puro derecho, esto es, si los descuentos condicionados en cuestión constituyen ingreso gravado con el impuesto sobre la renta.

2.- Partirá la Sala de señalar que el ordenamiento jurídico tributario prevé un sistema general para la depuración de la base impositiva (renta líquida gravable), a partir de los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados durante un período gravable, susceptibles de incrementar el patrimonio, siempre que no hayan sido exceptuados, de lo cual se deducen los costos y gastos que le sean atribuibles.

Sin embargo, tratándose de los ingresos generados por la venta de combustibles, el artículo 10 de la Ley 26 de 1989, previó una fórmula especial para la determinación de los ingresos brutos, que consagró en los siguientes términos:

“Para todos los efectos fiscales se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos, que resulten de multiplicar el respectivo margen de comercialización señalado por el Gobierno, por el número de galones vendidos, restándole el porcentaje de margen de pérdida por evaporación.”

Sea lo primero señalar que, en el marco de tal disposición, la Sala aclaró mediante Sentencia del 04 de noviembre de 2021 exp. 24754, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que dentro del margen de comercialización del distribuidor minorista, se incorpora el reconocimiento de los costos de operación y mantenimiento, así como los gastos de administración y ventas requeridos para la enajenación de los productos al consumidor final, por lo cual, los ingresos brutos, determinados para fines fiscales por parte del artículo 10 de la Ley 26 de 1989, ya se encuentran *«deflactados con costos disminuyendo este valor»*, cual no hace procedente imputar costos adicionales para aminorar la base imponible, ya que ello podría afectar *«ingresos de otra naturaleza y/o generar eventuales créditos fiscales»*.

Se precisa aclarar que, en el caso analizado, lo discutido no corresponde a la procedencia de la deducción de costos, lo cual afirma la demandante haber efectuado en la declaración de corrección respecto de los ingresos operacionales contables, por lo que no hará parte del estudio requerido para decidir de fondo la controversia planteada.

Precisado lo anterior, se destaca que la regla especial contenida en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 solo es aplicable en el estricto marco establecido en ella, lo que se explica suficientemente por tratarse de una norma de excepción, la cual solo se encuentra referida **a los ingresos por la venta de combustibles líquidos y derivados del petróleo**. Esto es así, porque la propia norma lo señala de manera específica: *“se estiman los ingresos brutos del distribuidor minorista de combustibles líquidos y derivados del petróleo, por venta de ellos (...)”* y esto es corroborado con la propia variable que se multiplica con el margen de comercialización para determinar el ingreso bruto, y que corresponde al número de galones vendidos.

Significa lo anterior que, los ingresos diferentes a los provenientes de la venta de los bienes antes señalados, se regularían por las reglas generales de tributación, pues la norma especial en cuestión, no contempla una desgravación respecto de otros ingresos que sean percibidos por el distribuidor minorista de combustibles, en tanto tengan la potencialidad de incrementar el patrimonio, tal sería el caso de los descuentos condicionados.

Sobre este particular, ha señalado la Sección⁴ que son aquellos que dependen del acaecimiento de un hecho futuro e incierto, de manera que al cumplirse este, las partes reconocerían un ingreso y el correlativo gasto financiero, acorde con la dinámica prevista en el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993 (vigente para la época de los hechos), según la cual, el vendedor debe registrar un gasto no operacional financiero (cuenta PUC 530535), y a su turno, el comprador registrará un ingreso no operacional en la cuenta nro. 421040 «*Descuentos comerciales condicionados*». Como se observa, estos ingresos surgen para el comprador, tras el cumplimiento de una determinada condición, como el pronto pago, para el caso sometido a análisis.

No estando comprendidos estos ingresos en la regla especial, como inclusive lo reconoció la actora en la demanda, la consecuencia natural es que se regulen por la regla general prevista en el artículo 26 del Estatuto Tributario e integren en consecuencia la renta líquida gravable.

En virtud de lo anterior, encuentra la Sala que el reproche del recurrente carece de sustento, en tanto, los ingresos brutos calculados en la forma señalada en el artículo 10 de la Ley 26 de 1989 no eran los únicos que debían considerarse a efectos de determinar la renta líquida gravable prevista en el artículo 26 del ET, pues ello implicaría limitar el espectro de sujeción de las demás rentas gravables, percibidas por los distribuidores minoristas de combustibles, lo que *per se* desconocería el hecho imponible del impuesto sobre la renta, *i.e.*, gravar las rentas percibidas por el contribuyente atendiendo a su real capacidad contributiva. Así las cosas, para la Sala los descuentos condicionados en disputa, configuraban ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del actor, por lo que debieron incluirse en la determinación de la renta líquida gravable.

En vista de que las anteriores consideraciones bastan para desvirtuar el cargo de apelación propuesto por el demandante, la Sala confirmará íntegramente la sentencia de primera instancia.

3- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

⁴ Sentencias del 09 de abril de 2015 (exp. 19785, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 20 de agosto de 2020 (exp. 23459, CP: Milton Chaves García), y del 22 de octubre de 2020 (exp. 23318, CP: Julio Roberto Piza).



Radicado: 73001-23-33-000-2018-00390-02 (25655)
Demandante: Alonso Jiménez Huaca

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN