



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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2016-01340-01 (26763)
Demandante: FALABELLA DE COLOMBIA S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

SALVAMENTO DE VOTO DE LA CONSEJERA STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO Y DEL CONSEJERO MILTON CHAVES GARCÍA A LA SENTENCIA DEL 29 DE FEBRERO DE 2023, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

De manera respetuosa frente a la decisión de la mayoría, nos apartamos de la sentencia de la Sección que confirmó el fallo primera instancia proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que anuló parcialmente los actos demandados para aplicar favorabilidad a la sanción por inexactitud pues, a nuestro juicio, había lugar a acceder a las pretensiones de la demanda para declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada.

La sentencia de cuyo contenido diferimos consideró que las pruebas que obran en el proceso dan cuenta de la prestación de servicios de publicidad y no de descuentos condicionados, pues «*estas pruebas no permiten concluir la trazabilidad de la concesión del descuento, debido a que no se evidencia el pleno cumplimiento de la condición, ni el momento en la cual esta se cumplió*». Así mismo, descartó las pruebas presentadas por la contribuyente con el recurso de reconsideración y la demanda, porque «*no prueban la realidad de la operación, esto es, que corresponda a un menor precio de venta otorgado bajo una condición, ni tampoco desvirtúan que se deriven de un servicio de publicidad como fue constatado por la DIAN*».

Consideramos que la providencia del 29 de febrero de 2023 debió acoger el precedente jurisprudencial de la Sección que, al pronunciarse respecto de los descuentos condicionados, diferenció los conceptos de «*publicidad*» y «*promoción en ventas*», para determinar la existencia o no de un servicio gravado.

En efecto, sobre los descuentos comerciales condicionados la Sala, en sentencia del 20 de agosto de 2020, expediente 23459¹, con ponencia del Dr. Milton Chaves García, indicó 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*». Tales descuentos «*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*²».

¹ Que reiteró las sentencias del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 19 de noviembre de 2020, Exp. 23308, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

² Sentencia de 29 de noviembre de 2017, Exp. 25000232700020080023801, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que cita el fallo del 24 de octubre de 2013, exp. 19314, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En esa oportunidad, la Sección diferenció los conceptos de «*publicidad*» y «*promoción en ventas*», en tanto el primero implica la compra del servicio con una agencia de publicidad «*que utilizará los medios de comunicación tradicionales (televisión, periódicos, radio, etc.) para transmitir de manera impersonal y masiva un claro mensaje con el fin de lograr recordación de marca, top of mind de marca, y así construir una relación de largo plazo con los clientes*», mientras el segundo alude a «*la implementación de un conjunto de incentivos, por parte del vendedor final del producto (cuya especialidad es la comercialización de bienes y servicios mas no el desarrollo y concepción de estrategias publicitarias), que tienen como finalidad aumentar, en el corto plazo, el interés de los clientes hacia la compra de un producto específico*». De ahí que el concepto de promoción en ventas no configura la prestación de servicios de publicidad gravados con IVA³.

En ese contexto, la Administración no solo debe desvirtuar la existencia de los descuentos referidos, sino también demostrar la suscripción de contratos de prestación de servicios de publicidad o la existencia de acuerdos de voluntades, de los cuales se pudiera inferir la existencia o prestación de un servicio gravado con IVA.

No obstante, aunque en la sentencia de la que nos apartamos cita el precedente referido⁴, no aplica la diferenciación entre «*publicidad*» y «*promoción en ventas*», y por ello no entra a determinar si las pruebas del proceso evidencian la existencia de contratos o acuerdos de voluntades, de los cuales se pudiera inferir la existencia de un servicio de publicidad, o si lo que se presentó fue una simple promoción en ventas no gravada.

La sentencia solo indicó que las pruebas recaudadas no demostraban la existencia de descuentos condicionados, en tanto no evidenciaban el cumplimiento de la condición que afecta al mismo -*aspecto que no constituye una exigencia normativa para la existencia del descuento pues, como se indicó, solo se registran contablemente cuando ocurre la condición*-, sin precisar la naturaleza de las erogaciones cuestionadas, esto es, si corresponden a «*publicidad*» o a «*promoción en ventas*», como se hizo en el precedente.

Consideramos que es en ese contexto en el que se debieron valorar las pruebas del proceso que relacionaron la existencia de los descuentos (*certificado de revisor fiscal de la sociedad, respaldado en otros elementos demostrativos, como son las notas débito, crédito y facturas, así como las certificaciones de revisor fiscal de Sony Colombia SA, LG Electronics SA y Panasonic SA, entre otros*), para fines de establecer una eventual promoción en ventas que, se reitera, a nuestro juicio no constituye un servicio de publicidad gravado o, en su defecto, unos contratos de prestación de servicios de publicidad o acuerdos de voluntades constitutivos de servicios gravados.

En esa medida, atendiendo la jurisprudencia de la Sección y las pruebas que obran en el expediente, asumimos que la Administración no desvirtuó la existencia de los descuentos condicionados, ni demostró que existieran contratos de prestación de servicios de publicidad o acuerdos de voluntades de los que se pudiera inferir la existencia de un servicio gravado, no obstante el hecho de que tenía la carga de demostrar sus afirmaciones por ser quien invoca a su favor la modificación del aspecto positivo de la base gravable del tributo, conforme a lo dispuesto en el artículo 167 del CGP, aplicable por disposición del artículo 742 del ET.

³ Sentencias del 20 de agosto de 2020, Exp. 23459, CP. Milton Chaves García, que reiteró la sentencia del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y sentencia del 19 de noviembre de 2020, Exp. 23308, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ En notas 18 y 19 del fallo se citan las sentencias del 20 de agosto de 2020, Exp. 23459, CP. Milton Chaves García, y del 24 de octubre de 2013, Exp. 19314, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicado: 25000-23-37-000-2016-01340-01 (26763)
Demandante: Falabella de Colombia S.A.

En los anteriores términos dejamos expresadas las razones del salvamento de voto.

Firmado electrónicamente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Firmado electrónicamente

MILTON CHAVES GARCÍA