

**VENTA POR CATALOGO – Venta directa puerta a puerta. Yambal / INCENTIVOS – Bienes en especie que se entregan por cumplir una meta. No hacen parte del inventario de la sociedad que los entrega. La forma de contabilizarlo es como gasto / GASTO – Definición / CUENTA DE GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS - Comprende los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social del ente económico**

YANBAL DE COLOMBIA para comercializar sus bienes utiliza el sistema conocido como “venta por catálogo, venta directa, venta puerta a puerta que permite acercar al consumidor final a un gran surtido de artículos sin necesidad de acudir al almacén, boutique o tienda de superficie”, es decir, que los productos que vende la demandante no se adquieren en un almacén, por lo que la labor de comercialización la realizan “consultoras de ventas”, quienes de acuerdo con las metas trazadas por la compañía pueden recibir “bonos, viajes, electrodomésticos, enseres para el hogar, etc. Según el informe rendido por el perito y frente a la pregunta realizada en el sentido de indicar en qué consiste el sistema de incentivos que concede YANBAL a sus promotoras de ventas por el cumplimiento de metas en compras y, en particular, cómo opera lo que tiene que ver con incentivos entregados en especie, en el dictamen se explica que los incentivos son bienes en especie que la demandante suministra a las consultoras que ocupan el primer peldaño de la llamada “Escalera de Éxito” por el nivel de sus compras en un determinado periodo. Ahora bien, es un hecho no discutido por las partes y que se reafirma en el dictamen, que la actora adquiere los premios de terceros y que no hacen parte de su inventario sino que se orientan a desarrollar programas de incentivos o premios para una red de distribuidores. Respecto de este punto, el perito indicó: “Los bienes en especie que entrega YANBAL a título de incentivo a las compradoras no son los mismos que vende dentro de su operación (...). Los bienes corporales muebles adquiridos para entregar como incentivo a las “consultoras y directoras”, son electrodomésticos y artículos varios para el hogar.”. En esas condiciones, la Sala observa que cuando YANBAL adquiere los premios y los entrega como incentivos a las consultoras que cumplieron con las metas de compras, esto en su conjunto corresponde a un *gasto* dentro de su actividad productora de renta, porque los gastos son precisamente “flujos de salida de recursos, que no tienen una relación directa con la adquisición de bienes o prestación de servicios de los cuales la empresa obtiene sus ingresos. Están relacionados con los incurridos en actividades de administración, comercialización, investigación y financiación”. En efecto, tanto en sede gubernativa como ante esta jurisdicción, se estableció que el tratamiento que le da YANBAL a los incentivos y premios que entrega a sus promotoras, desde el punto de vista contable, corresponde al de un gasto. Precisamente, de acuerdo con la técnica contable, la cuenta de gastos operacionales de ventas (52) “Comprende los gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social del ente económico y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, directamente relacionados con la gestión de ventas encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas de ventas del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, comercialización, promoción, publicidad y ventas. La Sala advierte que está plenamente determinado que la entrega de premios a título de incentivo dentro de la actividad productora de renta de YANBAL DE COLOMBIA S.A. reúne las características de un *gasto* para la promoción de sus productos, razón por la cual tiene relación de causalidad con la actividad que desarrolla la demandante y consiste en la entrega de premios a sus directoras, al punto que la Administración no desconoció en la actuación que se demanda, el valor que por este mismo concepto se declaró como IVA descontable.

**ENTREGA FISICA DE LOS PREMIOS PREVISTOS DENTRO DE UNA POLITICA DE INCENTIVOS – No puede considerarse como una venta / PRESUNCION DE VENTA – Interpretación del artículo 421 del Estatuto Tributario / INCENTIVOS – Cuando tienen relación de casualidad con la actividad productora de renta no están gravados con iva**

La DIAN parte de un supuesto equivocado al confundir en este caso un *gasto* con una transferencia de bienes corporales muebles a título gratuito, para así encuadrarlo dentro del literal a) del artículo 421 E.T., que establece una de las presunciones de venta desde el punto de vista fiscal en el impuesto sobre las ventas. Se advierte que los hechos que se consideran venta en el ordenamiento tributario son taxativos y de los previstos en la norma mencionada, no puede concluirse que la entrega física de los premios previstos dentro de una política de incentivos dentro de la actividad de una empresa pueda considerarse como una venta. La Sala insiste en que en el *sub examine* la adquisición y entrega de premios como parte de una política de incentivos es solo un *gasto* para la demandante, pues representa una salida de recursos que está indirectamente relacionada con su actividad productora de renta, sin que por el hecho de la entrega material de los premios a las promotoras pueda desvirtuarse su condición de gasto y ello impida que reciba integralmente el tratamiento que la ley le asigna como tal desde la adquisición de los premios a terceros hasta su entrega a las beneficiarias por metas cumplidas, porque esas son las características del gasto que se analiza en esta oportunidad. En el IVA se gravan las operaciones de venta de bienes corporales muebles, la importación, la prestación de servicios y otros actos asimilados a los primeros. Es en ese contexto que debe realizarse una labor hermenéutica adecuada de las presunciones de venta consagradas en el artículo 421E.T. En el *sub examine*, aunque se trata de contratos traslativos regidos por el principio de consensualidad -que se transmiten o adquieren por el simple consentimiento contractual sometido al cumplimiento de la condición- lo cierto es que parte de la remuneración del contrato está constituida por los premios que se obtienen por los logros, como el mismo contrato lo demuestra.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá D. C., diecisiete (17) de mayo de dos mil doce (2012)

**Radicación Número: 25000-23-27-000-2008-00077-01(17996)**

**Actor: YANBAL DE COLOMBIA S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 23 de septiembre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", que anuló parcialmente los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable 2005 de la sociedad actora.

El Tribunal decidió:

***"PRIMERO. ANÚLASE PARCIALMENTE*** la Liquidación Oficial de Revisión No. 900005 del 13 de Diciembre de 2007, proferida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá División de Liquidación, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable de 2005 presentada por la sociedad YANBAL DE COLOMBIA SA el 6 de mayo de 2005 bajo el numero de radicación 90000019945609, corregida el 13 de abril de 2007 en el Banco Bogotá y radicada bajo el numero de autoadhesivo 01725010532471, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud.

***SEGUNDO. DECLÁRESE*** que la sociedad YANBAL DE COLOMBIA S.A., no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por inexactitud que le fuere impuesta mediante el acto que se anula parcialmente en el numeral anterior.

***TERCERO. DENIÉGASE*** las demás súplicas de la demanda".

#### **ANTECEDENTES**

El 6 de mayo de 2005, YANBAL DE COLOMBIA S.A. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre del año gravable de 2005<sup>1</sup>, corregida el 13 de abril de 2007<sup>2</sup>.

El 16 de abril de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Requerimiento Especial 900003 en el que propuso modificar la liquidación privada de la contribuyente para adicionar la suma de \$145.837.000 por IVA generado por concepto de incentivos a sus promotoras de ventas y liquidó \$233.649.000 de sanción por inexactitud. La modificación la sustentó en que la contribuyente solicitó IVA descontable por la suma de \$145.837.079 por compras de bienes que son entregados por la sociedad como premios e incentivos a las directoras y consultoras, sin declarar el

---

<sup>1</sup> Fl. 101 c.a. #1

<sup>2</sup> Fl. 499 c.a. #4

IVA generado, como lo prevé el artículo 437 literal e) del E.T.<sup>3</sup>. Explicó que la entrega de incentivos es una transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles que no está expresamente excluida o exenta del impuesto, (artículo 421 literal a) del E.T.). Por lo anterior adicionó la mencionada suma en el renglón 51 de la declaración (IVA generado por operaciones gravadas), sin modificar el valor declarado por IVA descontable (renglón 56). La contribuyente dio respuesta al requerimiento especial en el que se opone a la adición y a la sanción liquidada por la Administración<sup>4</sup>.

El 13 de diciembre de 2007, la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión 900005<sup>5</sup>. La demandante prescindió del recurso de reconsideración con fundamento en el párrafo del artículo 720 E.T.

### **DEMANDA**

YANBAL DE COLOMBIA S.A., por medio de apoderado, presentó demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, para que se anule la Liquidación Oficial de Revisión 900005 del 13 de diciembre de 2007. A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas presentada por el segundo bimestre del año 2005.

Citó como normas violadas los artículos 421 literales a) y b), 429 en concordancia con el artículo 420, 437 último inciso, 463, en concordancia con el numeral 4 del artículo 730, 488 y 647 del Estatuto Tributario;

**Artículos del Estatuto Tributario: 437 último inciso por aplicación indebida y 488 por falta de aplicación.**

En cuanto a la violación del último inciso del artículo 437 E.T., afirma que la Administración, sin sustento alguno y por una apreciación superficial de los hechos y de la norma, sencillamente concluyó que, como por la compra de bienes realizada por YANBAL DE COLOMBIA S.A, para dar cumplimiento a sus políticas de estímulo e incentivo a las promotoras o distribuidoras por la vía de su entrega, había solicitado impuestos descontables, era del caso generar el tributo con motivo de la transferencia. Es algo similar a sostener que cuando una empresa

---

<sup>3</sup> Fls. 531 a 565 c.a.#4

<sup>4</sup> Fls. 562 a 582 c.a. #4

<sup>5</sup> Fls. 547 a 624 c.a. #4

compra bienes para darlos a sus empleados por cumplimiento de metas, o por cualquier otra razón, dentro de su política laboral y descuenta los impuestos atribuibles a las compras de tales bienes, debe generar el tributo en el bimestre que entregue el incentivo.

Arribar a esa conclusión viola ostensiblemente la norma por aplicación indebida, toda vez que la razón de ser y el sentir del último inciso del artículo 437 E.T., no es otro que restablecer la estructura cuantitativa del impuesto sobre el valor agregado, cuando quiera que los impuestos descontados por el responsable de que se trate hayan perdido su sustento por la ocurrencia de un hecho posterior al descuento, que pone de manifiesto que no se configuran los requisitos para su cabal aplicación.

Cuando un responsable compra un bien para destinarlo como gasto o costo de su actividad productora de renta, y con ocasión de esa compra asume el impuesto sobre las ventas, tiene derecho a descontar el importe del tributo, según lo dispone el artículo 488 E.T.. Pero si el bien comprado, originario del descuento por razón de la compra, no se destina finalmente como costo o gasto, sino que, por cualquier razón, se vende por este último a un tercero, desaparece la razón de ser del descuento solicitado y, con ello, se afecta de modo inmediato la estructura cuantitativa del tributo, en especial en aquellos casos en los cuales la venta tiene lugar en un bimestre o periodo fiscal, distinto de aquel en el cual se solicitó el descuento.

Entonces, como mecanismo para que se restablezca la estructura cuantitativa del impuesto plurifásico tipo valor agregado, y según el artículo 437 E.T., se genera el IVA en el periodo en el cual tenga lugar la venta, por parte del responsable, y en tal virtud, se consume el hecho que deja sin sustento, y sin razón de ser, al descuento tributario solicitado.

Lo anterior para poner de manifiesto el equívoco en que incurre la Administración al aplicar el artículo 437 E.T. a los hechos cuestionados, que corresponden precisamente a un supuesto contrario y que consiste en la efectiva utilización de los bienes comprados por YANBAL DE COLOMBIA S.A., como gasto que tiene relación de causalidad con su actividad productora de renta y que, indudablemente, está destinado a la realización de las operaciones gravadas. Es decir, que la demandante transfirió los bienes comprados a las promotoras de sus productos

como estrategia fundamental de su política de ventas, cuestión distinta hubiera sido si finalmente esos bienes los hubiera vendido a un tercero, caso en el cual si quedarían sin sustento los impuestos descontables.

La Administración no tuvo en cuenta que la demandante: (i) nunca ha recibido ingreso alguno por la venta de bienes de las características propias de los entregados a las promotoras; (ii) que el precio de compra o costo de los bienes transferidos a las promotoras se convierte en factor fundamental para la estructura de los precios que sí le cobra a las promotoras por la venta de los productos a cuya comercialización se dedica profesionalmente y (iii) que al incidir el valor de la compra de los bienes entregados a las promotoras, en la determinación de los bienes vendidos, indefectiblemente esa incidencia se proyecta también en la base gravable para la liquidación del IVA con ocasión de esas ventas y, por ende, en el monto del impuesto generado.

La Administración incurrió en la violación del artículo 488 E.T. por falta de aplicación, porque la causación del IVA con ocasión de la venta de bienes que hubieren generado el derecho al descuento sólo tiene por objeto restablecer la estructura cuantitativa del tributo para dejar sin efecto, por medio del impuesto generado, los impuestos descontados sin fundamento legal.

Tanto el artículo 437 E.T., como el artículo 5 del Decreto Ley 3541 de 1983, hacen referencia a los responsables del impuesto sobre las ventas, es decir al aspecto personal pasivo de la obligación tributaria y no al hecho generador. A diferencia de los literales a) y b) del artículo 421 íb., los cuales no solo hacen parte del capítulo sobre el hecho generador sino que, expresa y claramente, se ocupan de delimitar y definir tal presupuesto fáctico del tributo.

El último inciso del artículo 437 parte de la base de que un responsable del IVA haya descontado el impuesto repercutido con ocasión de la compra de algún bien, a título de gasto, cuyo destino cambia porque decide enajenarlo por cualquier razón.

En este caso, debe generarse el impuesto con motivo de la venta del bien y no interesa para tal efecto que el responsable no se dedique usualmente a la venta de ese tipo de bienes, como en principio lo exige el artículo 437 E.T. al indicar que

tiene la condición de responsable del impuesto sobre las ventas quien se dedique habitualmente a la venta de los bienes que sean del caso.

En esas condiciones, el artículo 437 E.T no es aplicable para al caso de los bienes que compre el responsable con el objeto de transferirlos a sus clientes o compradores en el ámbito de una estrategia preconcebida para estimular e incrementar las ventas, porque no estamos ante el cambio en la destinación del bien de que se trate.

También señaló que el sentido del último inciso no es en absoluto establecer que el IVA se genere sobre los premios que el responsable realice o conceda para los fines de promoción de su negocio, los cuales, sin la menor duda, corresponden a gastos de la operación, sino evitar que la venta de bienes originados de descuento en el IVA distorsione el sistema del tributo. En otras palabras, el impuesto descontable solicitado no se desconoce ni rechaza, pero siempre que el IVA restado, se compense con el que ha de generarse por la venta del bien originario del descuento.

En el caso concreto no se presentó ninguna distorsión en el sistema del IVA que debiera ser corregida mediante la causación del tributo con ocasión de la venta de bienes adquiridos para fines representativos de gasto o costo para la empresa. Y no se presentó, porque los bienes originarios de la controversia sí se destinaron a los fines para los cuales fueron adquiridos, como eran los incentivos y premios para las distribuidoras de los productos de la sociedad.

**Según el último inciso del artículo 437 del Estatuto Tributario, se causa y debe liquidar el IVA cuando se presente un cambio en el destino de un bien inicialmente adquirido como gasto pero, enajenado a un tercero por el responsable.**

Lo que busca el último inciso del artículo 437 E.T. es:

1. Según el sistema de impuesto sobre el valor agregado, el Estado amparado en el régimen de crédito del impuesto o “impuesto contra impuesto”, debe recibir como importe total, tan pronto termine el ciclo de producción, distribución y venta de los bienes, un importe equivalente al resultado de aplicar la tarifa del impuesto al precio final del bien (precio total), no recibe el importe total del impuesto de

manos del último vendedor, sino que lo recibe de manera fraccionada, respecto de cada agente económico.

2. Los impuestos descontables en Colombia, como en otros países, operan de acuerdo con la modalidad de “deducciones financieras” y no de “deducciones físicas.” Lo que significa que no solo son susceptibles de descuento o crédito fiscal los impuestos correspondientes a bienes que se integran físicamente al que posteriormente vende el comprador, sino además los tributos repercutidos con ocasión de erogaciones que constituyen gastos destinados a hacer posible las operaciones gravadas. Entonces, lo que dispone el ordenamiento colombiano es que puedan ser descontados los impuestos repercutidos con motivo de erogaciones que realice el responsable por la adquisición de bienes o la utilización de servicios que constituyan costo o gasto de la empresa.

3. En el régimen del impuesto sobre la renta, son deducibles, entre otras, las erogaciones por adquisición de bienes que tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta (art. 107 E.T.) lo cual, en el ámbito de la conexidad entre el IVA y el impuesto sobre la renta, se concreta en que las erogaciones tengan relación de causalidad con la actividad gravada con el impuesto sobre las ventas.

4. Un responsable del impuesto sobre las ventas puede adquirir bienes que representen costo o gasto y estén destinados a hacer viables las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas que realice; como también puede descontar, en la cuenta del impuesto sobre las ventas por pagar, los impuestos repercutidos (descontables) con ocasión de tal compra o utilización<sup>6</sup>. El responsable del IVA puede descontar los impuestos repercutidos, según el sistema de deducciones financieras que opera en Colombia, a la luz de lo previsto por el artículo 488 del Estatuto Tributario, norma que alude no solo a erogaciones constitutivas de costo sino también de gasto.

5. Puede ocurrir que un bien, que inicialmente haya sido adquirido por el responsable a título de gasto y que, por tal motivo, haya originado un impuesto descontable solicitado en su oportunidad por el responsable que lo adquirió, no sea, finalmente, destinado a los fines inicialmente previstos sino que se enajene a

un tercero. En tal hipótesis no estamos ya ni ante un gasto ni ante un costo originario del impuesto descontable y, por consiguiente, alguna regla debe contemplar el ordenamiento para que no se distorsione el sistema de IVA.

**Artículo 421 literales a) y b) del ET, por aplicación indebida.**

Los actos acusados tienen como hechos generadores del IVA unas transferencias a título de premio para los distribuidores de los productos YANBAL, relacionadas con bienes cuya venta no constituye la operación de la compañía y que, por tanto, no representan existencias ni son activos movibles, porque no han generado un ingreso para la demandante, por la sencilla razón que nunca, ni siquiera excepcionalmente, se compran para venderlos por un precio superior.

Tanto el literal a) como el b) corresponden a un retiro de inventarios, se trata de los mismos bienes, es decir, de aquellos que hacen parte del activo movable de la empresa y que le generan sus ingresos operacionales.

En el caso, no hay retiro del inventario, porque no hacen parte del inventario de YANBAL ni ante un cambio de destinación de bienes, porque nunca estuvieron dispuestos para la venta, ni fueron adquiridos para esa finalidad, ya que desde un principio se adquirieron para darlos a las distribuidoras y promotoras, dijo además que tampoco se configura el cambio de destinación por cuanto los bienes no se convirtieron en activos fijos de la empresa.

La Administración también violó el literal a) del artículo 421 E.T., porque pretende, a partir de una construcción simple e irreflexiva, que el solo hecho de que se verifique la transferencia de bienes corporales muebles a título gratuito, como ocurre en este caso, se genera el IVA, sin reparar en la función que cumplen los bienes en el rol de las actividades de la compañía. Los bienes transferidos a los distribuidores no son, ni siquiera excepcionalmente, los que vende la actora en desarrollo de su objeto social.

El IVA grava el consumo pero se liquida sobre el valor agregado, en los casos en que no exista ese valor agregado, ni siquiera potencial, no puede haber lugar al

---

<sup>6</sup> Impuestos descontables relacionados con la papelería que compre el responsable para los fines del negocio; o bienes que adquiera para entregarlos a sus clientes como estrategia de promoción y

impuesto. La demandante no adquirió esos bienes con vocación de generar sobre ellos un valor agregado, no agregan nada, simplemente porque, desde un principio, los bienes se compran para ser entregados a título gratuito.

Finalmente, reitera que los bienes corporales muebles transferidos por YANBAL a sus distribuidores fueron adquiridos desde un comienzo con el único fin de ser entregados a título gratuito, sin tener la vocación de generar sobre ellos un valor agregado, por lo cual no se estaría configurando el hecho generador del impuesto previsto en la ley y desde este punto de vista no habría lugar al pago del IVA.

**Artículo 429 en concordancia con el artículo 420 del Estatuto Tributario.**

La Administración incurrió en una equivocación al considerar como momento de causación del impuesto sobre las ventas por la transferencia de bienes en especie a las asesoras o distribuidoras de YANBAL, a título de premio o incentivo, el de compra de esos bienes y no el de su entrega a las destinatarias, no obstante que la normativa vigente hoy y cuando ocurrieron los hechos, en manera alguna estableció que la causación en estos casos tiene lugar con ocasión de la compra de los bienes ulteriormente transferidos.

De tal forma que la Administración desatendió sin sustento alguno, nada menos que el aspecto temporal del hecho generador fijado por la ley, por tal motivo la nulidad de la actuación administrativa que se pretende mediante el presente proceso es inobjetable.

**Artículo 463 en concordancia con el numeral 4° del artículo 730 del Estatuto Tributario.**

La Administración, al liquidar un IVA por las entregas de los incentivos efectuadas a las distribuidoras, incurrió en otro error mayúsculo al haber liquidado un mayor impuesto sin una base gravable que le sirviera de sustento, hecho que fluye del propio acto liquidatorio que se refleja al comparar la declaración privada con la liquidación oficial, para advertir que la Administración tributaria no se tomó el trabajo de cuantificar una base gravable del pretendido impuesto oficialmente determinado, con motivo de las entregas de premios e incentivos a las asesoras o distribuidoras, sino que lo único que hizo fue indagar sobre el impuesto a las

---

venta.

ventas sufragado por YANBAL con ocasión de la compra de los bienes a entregar posteriormente.

Lo único que se hizo fue indagar sobre el impuesto a las ventas sufragado por la sociedad actora con ocasión de la compra de los bienes a entregar posteriormente a las asesoras y distribuidoras.<sup>7</sup> La Administración, sin ningún respaldo legal, reflejó en el acto liquidatorio, como mayor impuesto atribuible a las operaciones gravadas, a su parecer omitido, la suma de los impuestos sufragados con ocasión de las compras. Ni siquiera modificó, en la liquidación oficial, la base gravable a considerar para la cuantificación del impuesto sobre las ventas, así:

<b>Concepto</b>	<b>Liquidación Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>
Ingresos brutos por operaciones gravadas	\$23.624.080.000	\$23.624.080.000
Total ingresos brutos	\$27.927.545.000	\$27.927.545.000
Impuesto generado a tarifa del 16%	\$ 3.812.375.000	\$ 3.958.212.000
Total impuesto a cargo/impto generado por operaciones gravadas	\$ 3.812.375.000	\$ 3.958.212.000

De manera que, la Administración decidió incrementar el impuesto generado con el monto de los sufragados por YANBAL con ocasión de las compras de los bienes posteriormente entregados a las asesoras o distribuidoras a título de premio.

Luego en vista de que no se trata de un simple error aritmético en la liquidación, sino de una deficiencia conceptual, originada en el hecho de haber desatendido las reglas de la causación y cuantificación del tributo, no queda duda de que la actuación de la Administración es nula por haber omitido las bases gravables.

#### **Artículo 647 del Estatuto Tributario**

No hay duda de que existe una diferencia de criterios entre la Administración y la actora en relación con el derecho aplicable, además de que no le asiste ningún fundamento jurídico a la DIAN para pretender la generación del IVA sobre el valor

---

<sup>7</sup> Folios 3 a 5 del anexo explicativo de la liquidación de revisión.

de los bienes transferidos por YANBAL a sus promotoras, pues es claro que por estos no se generó ningún valor agregado que sirva como base para liquidar dicho impuesto sobre las ventas.

Resalta que los argumentos que han sido expuestos a lo largo de esta demanda, como los esgrimidos en la vía gubernativa, demuestran claramente, que si la actora no generó el impuesto sobre las ventas con ocasión de la entrega a sus promotoras de los bienes que había adquirido con el fin de estimular las ventas de sus productos, no fue porque quisiera incumplir tal obligación sino porque, no se presenta el hecho generador del tributo, no hay valor añadido que sirva de base para liquidar el impuesto.

Que aunque se decidiera en forma equivocada y sin ningún sustento, que sí había lugar a generar el IVA, en este caso, no por ello se le podría endilgar a la actora que, deliberada y fraudulentamente, omitió impuestos generados en sus declaraciones tributarias. Es evidente que la sociedad actuó bajo la firme convicción de que tales entregas no hacían parte de los supuestos descritos en los literales a) y b) del artículo 421 del Estatuto Tributario y, mucho menos, del último inciso del artículo 437 ibídem.

De acuerdo con lo anteriormente planteado, es evidente la diferencia de criterios que existe entre YANBAL y la Administración, diferencia que, como tal descarta la procedencia de la sanción por inexactitud según lo establece el artículo 647 del Estatuto Tributario.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Administración se opuso a las pretensiones, y solicita que se nieguen las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes razones.

El debate jurídico se centra en señalar si la actora debió liquidar el impuesto a las ventas al realizar la transferencia de dominio de los premios a sus promotoras. No obstante, el demandante desvía la atención sobre este punto, refiriéndose a que la Administración no determinó la base gravable en el momento de la causación del impuesto, bien sea la factura o la venta, según lo ordenado en los artículos 420 y 429 E.T.

El artículo 420 E.T. al consagrar los hechos sobre los cuales recae el impuesto sobre las ventas y el artículo 421 ibídem al hacer referencia a qué actos deben considerarse como ventas para efectos del IVA, los cuales son aplicables al caso concreto, permiten concluir que en el IVA se grava la operación prevista en la ley y no la mera obtención del ingreso, como ocurre en el impuesto sobre la renta.

El Concepto No. 21956 del 14 de marzo de 2006, proferido por la Oficina Jurídica de la DIAN, explica el alcance del literal a) del artículo 421 E.T., en cuanto a los hechos generadores del impuesto sobre las ventas y a la transferencia del dominio a título gratuito de bienes, del que se puede concluir que no solo las ventas realizadas por una empresa dentro del giro ordinario de sus negocios son las que originan el IVA, sino que hay otras operaciones o hechos que se consideran como ventas y, por ende, también originan el impuesto, como por ejemplo lo son los obsequios o premios o cualquier otra transferencia de dominio a título gratuito, o las daciones en pago, el retiro de inventarios, la permuta, entre otros, y que por esta razón, en el caso concreto, se configura el hecho generador del impuesto sobre las ventas y le corresponde a la actora pagar dicho impuesto.

La demandante hace referencia a la "habitualidad" para descartar la obligación que tenía de liquidar y pagar el IVA, pero es una tesis que no encaja en el literal a) del artículo 421 E.T., pues la entrega significa transferencia de dominio, requisito que se cumple pues no está en discusión que los premios comprados fueron entregados a las promotoras de Yanbal.

Respecto de la habitualidad, el Consejo de Estado en la sentencia del 5 de junio de 1998, Exp. 8887, descartó la tesis de la no causación del IVA sobre las transferencias de dominio que se hacen por fuera de la habitualidad de los bienes que se enajenan en desarrollo de su objeto social (inc. 1º art. 437 E.T.)

La demandante alega que asumió el pago del impuesto al momento de realizar la compra de los bienes (premios), y que por ser una compra destinada a las actividades generadoras de renta, la llevó como impuesto descontable y que en ningún momento ha cambiado su destinación, pero este argumento en ningún momento justifica a Yanbal para que no haya determinado el impuesto a las ventas al momento de la transferencia de dominio, cuando quien debe responder por el impuesto es quien realizó la transferencia sin recaudar el tributo.

No es cierto que la Administración haya violado el artículo 437 y 488 del E.T., pues del texto de estas normas y de los argumentos de la demandante se puede concluir todo lo contrario, es decir, que si existe la obligación en cabeza de la demandante por el hecho generador y que si existe y se dio un impuesto descontable, el responsable del impuesto necesariamente tuvo que haber cobrado y asumido el IVA, para restablecer la estructura cuantitativa del tributo.

La demandante hace referencia a la falta de la base gravable para la tasación del impuesto, pero la Administración, a través del proceso de determinación de impuestos, según se puede verificar en los antecedentes administrativos, en especial con el requerimiento especial y luego en la liquidación oficial, conforme la información entregada por la actora, estableció que el monto del IVA dejado de liquidar y pagar por la “entrega” de premios a las directoras y consultoras ascendió a la suma de \$145.837.000.

En la liquidación oficial, al determinar la base gravable, se reitera lo ordenado por el artículo 463 E.T., según el cual existe una **base mínima** gravable para liquidar el impuesto a las ventas, la cual no puede ser inferior al valor comercial de los bienes y servicios, que en este caso fueron obsequiados, y si para el efecto se tuvieron en cuenta la relación de las facturas de compra, como factor de la base para señalar con toda precisión el IVA generado por los incentivos a los proveedores nacionales, ello no significa violación al citado precepto legal sino todo lo contrario, fijar un valor comercial a los bienes entregados como obsequios. La sociedad en vía gubernativa no entregó documentos referentes a descuentos, adiciones o modificaciones para variar esta base.

Entonces, si bien se tuvo en cuenta como base para liquidar el IVA que se adicionó a la liquidación privada, el generado en las compras efectuadas, ello no significa que se haya cambiado el momento de la causación como de manera tergiversada se quiere presentar, pues de no ser así tampoco habría podido puntualizar que lo que aquí se grava es la transferencia de dominio.

Respecto a la sanción por inexactitud, argumentó que en este caso está probado que el responsable omitió en la declaración tributaria del impuesto sobre las ventas, incluir el valor del impuesto generado por operaciones gravadas, por tal razón, al configurarse el supuesto de hecho de la norma, es procedente la aplicación de la sanción prevista en el artículo 647 E.T.

Por otra parte, expuso que en el caso concreto no existe una diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente, sino que lo que se observa es un desconocimiento del derecho por parte de la actora, en cuanto al cumplimiento del deber de determinar correctamente el IVA al momento en que ocurre el hecho generador, en este caso la transferencia del dominio de los bienes entregados a título gratuito en calidad de premios a sus promotores, por tal motivo no encontrándose causal que exonera al contribuyente, es procedente la imposición de la sanción por inexactitud. Al respecto transcribe apartes de la sentencia del 13 de diciembre de 1995, Exp. 7164 que precisó que la diferencia de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, que exonera de la inexactitud, versa sobre la interpretación del derecho aplicable, no sobre el desconocimiento del mismo.

Finalmente, señala que los argumentos presentados por la sociedad actora en lo referente con la violación a los artículos 429 en concordancia con el artículo 420 del Estatuto Tributario y el artículo 463 en concordancia con el artículo 730 ibídem, no aparecen presentados con la misma claridad que aquí se exponen dentro del requerimiento especial, razón por la cual éste no se habría atendido en debida forma, por lo que en este tema no habría podido acudir directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa, según se desprende del artículo 720 del Estatuto Tributario.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por inexactitud.

Luego de transcribir los apartes pertinentes de los artículos 420, 421, 429, 437 488, 463, 647 y 730 E.T., precisa que la definición de venta como hecho generador del IVA es amplia y no tiene limitantes o condicionantes, como los que señala el actor cuando afirma que la actividad debe ser ejercida en forma habitual y profesionalmente para que pueda ser considerada como hecho generador y que debe referirse a bienes que hagan parte del inventario de la empresa, con el objeto de que las transferencia de dominio de electrodomésticos que hace la empresa a sus promotoras comerciales no sea entendida como una venta para efectos del impuesto sobre las ventas.

Para el *a quo*, tampoco tiene relevancia saber si los bienes fueron adquiridos con el fin de ser vendidos o con el fin de destinarlos a ser activos fijos de la empresa o para ser entregados a título de premio a las promotoras a efectos de establecer si se realizó una venta de ellos, pues lo relevante es que en realidad hubo una transferencia de dominio a título gratuito por parte de la sociedad actora a favor de sus promotoras, hecho que cae dentro de la definición de venta susceptible de impuesto sobre las ventas.

En este caso, es claro que ante la transferencia de bienes realizada por parte de YANBAL a sus distribuidoras y promotoras, tuvo lugar el hecho generador del impuesto sobre las ventas, según lo dispuesto en el literal a) del artículo 421 del E.T. y no el supuesto establecido en el literal b) de la misma norma que se refiere a los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

Hace referencia al informe pericial acerca de las características del contrato celebrado entre la actora y sus promotoras, para concluir que comparte la apreciación de la Administración en cuanto a la ocurrencia efectiva del hecho generador del tributo, esto es, la transferencia de dominio de bienes corporales muebles a título gratuito.

Para el Tribunal resulta acertado el tratamiento que la DIAN ha dado a la transferencia de dominio de los electrodomésticos, dado que cabe perfectamente dentro de la definición legal en comento. Si bien, tales bienes no hacen parte del inventario de la empresa, ni los transfiere en forma habitual a su clientela, el hecho de la transferencia a título gratuito cabe dentro de la definición de venta susceptible de gravamen y, por lo tanto, el haberlo omitido dentro de la declaración del período, constituye una omisión susceptible de ser rectificada a través de una liquidación oficial de revisión.

La labor desarrollada por las promotoras constituye un valor agregado asimilable a un insumo que se materializa a través de las donaciones o "premios", lo que genera IVA porque el consumidor final de los bienes donados son las promotoras de la empresa.

Precisa el *a quo* que en lo que respecta a los cargos por violación al último inciso del artículo 437 en concordancia con el artículo 488 del E.T., dichas normas

regulan el tema relativo a los impuestos descontables en la declaración del impuesto sobre las ventas, tema que no es materia de esta litis dado que el rubro glosado en los actos acusados no fue el de los renglones “impuestos descontables por operaciones de importación” e “impuestos descontables por compras y servicios gravados”, los cuales no fueron objeto de modificación por la Administración.

Aclara que son susceptibles de descuento los impuestos pagados por la adquisición de bienes que sean computables como costo o gastos de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas. Es así como no todas las compras que puedan ser consideradas como costo o gasto para efectos del impuesto sobre las renta pueden tener el mismo tratamiento en el impuesto sobre las ventas para efectos del IVA descontable. Sobre este tema transcribió apartes de la sentencia de 2 de noviembre de 2001, Exp. 12185, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

El Tribunal advirtió que no existe discrepancia entre la partes sobre que en los actos acusados se dio una aplicación indebida y una falta de aplicación de los artículos 437 y 488, dado que la Administración no hizo objeción alguna al renglón de impuestos descontables, la sociedad incluyó la cifra de los impuestos pagados por la adquisición de los electrodomésticos que posteriormente fueron transferidos a sus promotoras según se desprende de lo certificado por el revisor fiscal, lo que se observa es que los montos que fueron incluidos como impuestos descontables debieron ser declarados a su vez en el renglón de “impuesto generado a la tarifa del 16%.”

Respecto del cargo por violación de los artículos 429, 463 y 730 del E.T., porque la DIAN no determinó el momento de causación del tributo, sostuvo que es necesario tener en cuenta que en la motivación de la liquidación oficial se hizo una relación de las facturas en las cuales aparece el proveedor, la descripción del artículo, el IVA, la fecha y número de la factura, información que fue suministrada por la misma sociedad.

Que dicha información, junto con la certificación del revisor fiscal relativa a la forma como fue contabilizado el tributo y la compra, da lugar a que se deduzca que la base de liquidación no tuvo modificación alguna puesto que se trataba de una transferencia de dominio a título gratuito lo que justifica que la base de cálculo

no sea distinta a la de la compra, esto es el valor comercial del producto que aparece en la factura de compra.

Asegura que ante la falta de documento relativo a la fecha de entrega de los electrodomésticos a las promotoras, la prueba supletoria de ese hecho la constituye el registro contable del cual igualmente existe soporte probatorio en el mismo certificado de revisor fiscal. Por lo tanto, es claro que la sustentación fáctica de los actos acusados se encuentra debidamente probada dado que fue el mismo contribuyente quien suministró la información que sirvió de base para la modificación de la liquidación privada del tributo.

En concordancia con lo anterior, el informe pericial practicado da fe acerca de la forma como se llevan a cabo los registros contables.<sup>8</sup>

Reitera que la prueba acerca del monto de la base gravable se encuentra en las facturas de compra como quiera que al haberse efectuado la transferencia de dominio a título gratuito el valor comercial de los bienes resulta inmodificado y no hay lugar a pensar que se dé un valor agregado que eleve la base de recaudo.

Respecto a la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 E.T., concluye que se dio una diferencia de criterios entre la Administración y la contribuyente en relación con el derecho aplicable, y el hecho que la Administración haya determinado un mayor impuesto a pagar, no necesariamente se deriva de una conducta fraudulenta por parte de YANBAL generada por la inclusión de factores falsos, incompletos o desfigurados ni de la omisión irregular de impuestos generados.

Por lo tanto, resulta aplicable para el caso en estudio la diferencia de criterios para levantar la sanción por inexactitud, en vista de que la argumentación de la parte actora, permite deducir que la compañía interpretó erradamente las normas tributarias pero que no omitió el registro de datos ni de operaciones relacionadas con los bienes que se transfirieron a las promotoras y distribuidoras, que hicieran creer que de manera fraudulenta se estuviera pretendiendo evadir de manera irregular la obligación tributaria.

---

<sup>8</sup> Para esclarecer este aspecto, obra en los folios 176 a 222 el dictamen pericial rendido por un perito contador, solicitado por la parte demandante, donde se describen cuáles son las operaciones desarrolladas por YANBAL.

## RECURSOS DE APELACIÓN

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación, en cuanto al levantamiento de la sanción por inexactitud, por lo que indicó que los valores declarados fueron equivocados e incompletos, pues quedó establecido que la contribuyente no incluyó en su declaración el IVA correspondiente a los premios entregados a las promotoras por las ventas de los productos de la compañía, hecho que a la luz de la norma transcrita constituye inexactitud sancionable, pues de ellos derivó un menor saldo a pagar por parte del contribuyente.

Respecto de la diferencia de criterios, ésta no se configura cuando ha existido desconocimiento del derecho, como ocurre en este caso, pues la demandante desconoció las normas que regulan el hecho generador del IVA.

La **parte demandante** apela la sentencia y reitera los argumentos expuestos en la demanda.

**La tesis sobre la causación del IVA por las transferencias a título gratuito de bienes que no son parte del inventario desconoce por completo el sistema del impuesto sobre el valor añadido y desquicia la dinámica de la actividad empresarial:**

Según la tesis del Tribunal, no interesa, en absoluto que los bienes obsequiados o entregados a título gratuito se enajenen o no por quien realiza la entrega, debido a que, en todo caso, debe generar IVA. De lo anterior, a juicio del recurrente, se desprenden conclusiones sorprendentes e insólitas que desdican por completo el sistema del IVA y que no responden a ninguna lógica.

Es inadmisibles pretender que los obsequios en análisis deben generar el IVA, aunque no correspondan a bienes que hagan parte del inventario de los productos que ordinaria y profesionalmente enajene el responsable del IVA. En igual sentido, por ejemplo, se generaría el tributo cuando una empresa organiza una fiesta de fin de año para los empleados y compra bienes distintos de los que hacen parte de sus inventarios, con el objeto de regalarlos a sus asistentes, entre otros casos que expuso el recurrente.

La transferencia de bienes corporales muebles a que alude el literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario originan el IVA, siempre y cuando quien la realice tenga la condición de habitualista o comerciante profesional en la producción o comercialización de los mismos.

Otra de las insólitas consecuencias de la tesis de la Administración y del Tribunal, que en casos como el que se analiza y en el ejemplo antes indicado, que pueden constituir gastos de la operación directamente vinculados con la actividad gravada, en la práctica los impuestos sobre las ventas descontables, asumidos por el responsable con ocasión de tales compras, se pierden inexorablemente, porque al generarse el impuesto con ocasión de la entrega a título gratuito se anula, por completo, el impuesto descontable solicitado con ocasión de la compra. Nada más aberrante ni contrario al sistema del IVA que una consecuencia como esa, cuyo efecto inmediato no es otro que el impacto acumulativo o en cascada sobre la cifra que no se ha podido descontar.

**No es cierto que cualquier transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles genere el IVA – La impertinencia de la supuesta sujeción al tenor literal de la Ley:**

Asegura que no es cierto que cualquier transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles genere el IVA, y que la sentencia no repara en que el acto indiciario del consumo, sobre el cual descansa la estructura del IVA es, por excelencia, el pago del bien correspondiente. Si una empresa compra televisores para premiar a sus empleados, es obvio que el índice de consumo, materializado en el pago, tiene lugar en cabeza de la empresa, aunque el beneficiario sea el empleado.

Sostiene que la referencia que hace el *a quo* del artículo 27 del Código Civil, - donde la ley no distingue no le es dable al intérprete hacerlo- es inadmisibile para este caso porque la regla del literal a) del artículo 421 E.T., no se puede aplicar ni interpretar en forma aislada. Solicita se tenga en cuenta el inciso 1° del artículo 30 C.C., en el cual se establece que “el contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía”, lo que no se logra en este caso, sino se repara en la concordancia que necesariamente debe haber entre el literal a) del artículo 421 y el literal a) del artículo 437 E.T.

**Las transferencias a título gratuito originarias del IVA implican el supuesto del retiro de bienes del inventario como condición para que se cumpla el requisito de la habitualidad.**

A juicio del Tribunal, las únicas hipótesis de retiro de bienes del inventario que originan el IVA son las que se destinan al uso de los bienes correspondientes, por parte del mismo responsable que efectúa el retiro o a su conversión en activos fijos de la empresa, pero precisa que ahí se encuentra uno de los errores de la sentencia, porque un caso de retiro de bienes del inventario que forzosamente se traduce en la causación del IVA, es el que realiza el responsable para obsequiar a terceros, es decir transferirles a título gratuito, los bienes retirados. En ese caso se causa el IVA porque se cumplen dos presupuestos fundamentales: (i) los bienes retirados son de aquellos que habitualmente vende el responsable en condición de comerciante, con lo cual se acta lo previsto en el literal a) del artículo 437 E.T., y (ii) en esas condiciones, pueden generar IVA con ocasión de su transferencia a terceros aunque se realice a título gratuito, de conformidad con el literal a) del artículo 421 E.T.

Sin embargo, de seguirse la tesis del Tribunal, se llegaría al absurdo en el que los retiros de bienes del inventario efectuados por el responsable para obsequiarlos a terceros no causarían el impuesto, porque tal hipótesis no está prevista expresamente por el literal b) del artículo 421 E.T., pero lo que debe ocurrir es que ese retiro, según lo dispuesto en los literales a) de los artículos 421 y 437 E.T., causa IVA porque se trata de la transferencia a título gratuito de bienes que habitualmente enajena el responsable.

**Motivos de inconformidad en relación con el desconocimiento por el Tribunal de las ostensibles causales de nulidad originadas por la ausencia de determinación de la base gravable para cuantificación del mayor impuesto y por la falta de delimitación en el tiempo de los momentos en que ocurrieron las entregas a las distribuidoras y asesoras de ventas supuestamente originarias del impuesto sobre las ventas.**

El Tribunal desconoció la relevancia que tienen dos hechos fundamentales que necesariamente deben conducir a la revocatoria de la sentencia.

En primer lugar, no hubo análisis ni consideración de la Administración para establecer la supuesta base gravable por las transferencias de los bienes a título gratuito que dieron origen a la controversia. La Administración se limitó a incluir, en la parte correspondiente a la cuantificación del mayor impuesto, el tributo atribuible a las entregas, pero mantuvo sin modificar en la liquidación de revisión, los valores de los ingresos por operaciones gravadas, con lo que se evidencia, que nada hizo para cuantificar el importe del pretendido impuesto. Sobre el particular, el Tribunal se limitó a hacer algunas afirmaciones que no superan en absoluto, tan grave deficiencia del acto liquidatorio.

De otra parte, tampoco hubo prueba o esfuerzo de la Administración para establecer los momentos en que ocurrieron las entregas a título gratuito, supuestamente gravadas con el impuesto sobre las ventas. El dictamen pericial lo que acreditó fue que en las actuaciones administrativas se tomó como momento de la entrega el mismo momento en que fueron adquiridas las mercancías.

La Administración nunca realizó gestión o indagación para establecer los momentos de la supuesta causación del impuesto sobre las ventas. Nunca realizó una inspección contable o cuestionario al perito, por lo que resulta inexplicable que el Tribunal se limitara a afirmar que como no se emitieron facturas por la actora, las fechas de causación del pretendido impuesto sobre las ventas por la entrega a título gratuito son las mismas fechas de las compras de los bienes correspondientes.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**La parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

**En cuanto a la Liquidación del impuesto por transferencia de dominio a título gratuito.** Sostiene que como bien lo planteó el Tribunal, resulta relevante la definición de venta como hecho generador del tributo, por lo que resulta que todo acto que implique transferencia de dominio a título gratuito de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o condiciones pactadas por las partes, se convierte en hecho generador del tributo.

Ratifica que es importante no perder de vista que la sociedad descontó el IVA pagado por los electrodomésticos que iban a ser entregados como obsequios,

pero no facturó ni realizó el pago del IVA que se generó al momento de realizar la transferencia de dominio a título gratuito. Solo utilizó la operación para beneficiarse, pero al momento de tener que asumir la obligación de pagar el IVA, omite facturar.

**Determinación de la Base Gravable.** Aclara que es un hecho nuevo, contrario a lo planteado por el Tribunal, por ser un tema que el demandante no expuso en la vía gubernativa.

Contrario a lo manifestado por la actora, el Tribunal sí analizó la base gravable de las transferencias de bienes, conforme a lo dispuesto en los artículos 463 y 464 E.T. La Administración relacionó las facturas suministradas por la demandante de donde se obtuvo el valor comercial de la mercancía obsequiada por YANBAL, sin que la demandante hubiera presentado documentos referentes a descuentos, adiciones o modificaciones para variar la base gravable.

En cuanto al momento de causación, el Tribunal también estudió este aspecto como lo hizo la Administración, para determinar que se omitió facturar la operación por parte de la demandante, por lo que se hizo necesario erigir como prueba de la ocurrencia del hecho, los asientos contables de la sociedad demandante.

**Sanción por inexactitud.** No comparte la decisión del Tribunal de levantar la sanción. No puede exonerarse del pago de un tributo, con acciones u omisiones que desconocen por completo las normas aplicables. En este caso, se presenta un desconocimiento del derecho y no una diferencia de criterios, por cuanto la demandante no expidió las facturas que soportaban la transferencia de dominio a título gratuito y tampoco declaró el tributo al que se encontraba obligada y, en cambio, si descontó el IVA pagado.

**La parte demandante** reitera los argumentos esgrimidos con ocasión del recurso de apelación y evidencia la carencia absoluta de fundamento de la apelación interpuesta por la demandada con motivo de su inconformidad con el levantamiento de la sanción por inexactitud y la anulación parcial del acto administrativo demandado, porque lo que se presenta en este caso es una diferencia de criterio entre la Administración y el contribuyente en relación con la interpretación de normas de derecho aplicables.

**El Ministerio Público** considera que el recurso de apelación presentado por la Administración de Impuestos está llamado a prosperar y solicita que se revoque parcialmente la sentencia, en cuanto a la sanción por inexactitud y, en su lugar, se denieguen todas las pretensiones de la demanda.

Está probado que la sociedad no presentó en su declaración de IVA correspondiente, los valores relacionados con las donaciones que realizó de artículos o bienes muebles (electrodomésticos) a sus distribuidores. Operaciones que se consideran gravadas, por asimilarse a una venta o transferencia de dominio a título gratuito; en consecuencia, por realizar una operación gravada sin recaudar el tributo, y ser responsable del IVA, por su calidad de comerciante, debe responder por el mismo.

No es de recibo para el Ministerio Público lo declarado por la actora al pretender que para la aplicación del artículo 421 E.T., es necesario cumplir ciertas condiciones señaladas en el artículo 437 E.T., pues el primer artículo mencionado es claro y señala expresamente los hechos que se consideran gravados por el IVA y no remite a ninguna otra norma para su interpretación. La pretensión de la sociedad actora no se ajusta a las reglas de interpretación del Código Civil traídas a cuento por ella misma.

Sobre el momento de causación, aclara que el artículo 429 E.T. establece como tal el momento de la expedición de la factura; para el caso concreto, se han tomado dichas fechas, junto con los registros contables de las compras, circunstancias que no violan de ninguna forma la norma citada, ni configuran causal de nulidad de los actos demandados.

Con relación a la sanción por inexactitud, considera que la norma sobre los hechos que son gravados con el Impuesto a las Ventas es suficientemente clara, y está probado que la sociedad contribuyente no incluyó en su declaración el valor generado en las operaciones de donación de bienes; por lo tanto, es procedente la aplicación de la sanción.

#### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala establecer la legalidad del acto demandado en cuanto adicionó el IVA generado del gasto incurrido por concepto de los premios que

entregó YANBAL DE COLOMBIA S.A. a sus promotores de ventas e impuso sanción por inexactitud.

En caso de ser procedente la adición, se verificará la legalidad de la forma como la Administración determinó la base gravable y el momento de causación del impuesto.

Se debe precisar que la Administración de Impuestos solo adicionó el valor del IVA que, a su juicio, la demandante dejó de liquidar, declarar y pagar en cuantía de \$145.837.000 sobre los premios entregados a sus promotoras de ventas, sin que se haya cuestionado el hecho de haberse incluido ese valor como IVA descontable en la liquidación privada del impuesto correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2005. Pero igualmente es relevante destacar que la Administración no modificó la base gravable declarada por el contribuyente como se observa a folio 1 de la liquidación de revisión que mantiene el renglón “ingresos brutos por operaciones gravadas” invariable en la suma de \$23.624.080.000.

En efecto, en la liquidación oficial de revisión, el sustento de la Administración para adicionar el renglón correspondiente al IVA generado, giró en torno a determinar, de una parte, que la demandante al entregar unos premios a sus promotoras de ventas, realizó el hecho generador previsto en el artículo 421 literal a) del E.T., según el cual se considera venta la transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles y, de otra, a mantener su criterio en cuanto a que no es un requisito de esa presunción la *habitualidad* –de que trata el literal a) del artículo 437 E.T.- para que surja la obligación de pagar el IVA, para los comerciantes o aquellos que ejecuten actos similares a los de un comerciante.

En el mismo acto de liquidación oficial, la DIAN expresamente *excluyó* del análisis lo relativo a (i) la procedencia o no de los impuestos descontables solicitados por el contribuyente con ocasión de la adquisición de los incentivos y premios como parte de su actividad productora de renta, y (ii) al fundamento de la glosa en cuanto considerar que se trataba de un retiro de inventarios.

Para mayor claridad y con el fin de poder centrar el estudio del asunto debatido a los puntos que realmente constituyen la controversia, se transcriben los apartes del acto de liquidación oficial, así:

*“Este Despacho coincide con la apreciación del apoderado de la sociedad con respecto a que el impuesto sobre las ventas se genera frente a la venta de bienes muebles, ya sea a título oneroso o gratuito, y que la base gravable está constituida por el valor comercial del bien enajenado, pero discrepa en la afirmación con respecto “a que el elemento personal del responsable del impuesto que realiza una donación debe ser un habitualista en la venta de ese mismo tipo de bienes” (...)”<sup>9</sup>.*

*“(...)*

*“En otras palabras, cuando la sociedad adquiere a su nombre artículos, los registra en la contabilidad, solicita el impuesto sobre las ventas descontable pagado en estas compras y decide obsequiarlos como premio o incentivos a sus promotoras, se presenta el hecho generador del impuesto por la transferencia de dominio de los mismos y por ende debió liquidar el impuesto sobre las ventas generado sobre los bienes dados en calidad de premios, como lo señala el literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario”<sup>10</sup>.*

*“(...)*

*“De otra parte, el apoderado especial de la sociedad contribuyente (...) trae a colación el literal b) del artículo 421 referente al retiro de bienes muebles (...) recalcando que se requiere que el sujeto pasivo de la obligación sea responsable del impuesto, hecho que no es de recibo por este Despacho por ser totalmente ajeno al caso aquí discutido, pues en el requerimiento especial se cuestiona la generación del IVA por la transferencia de dominio de bienes muebles (...) para donarlos (...), y no por retiro de bienes del inventario, (...)”<sup>11</sup>*

*“El apoderado de la sociedad contribuyente, una vez más para soportar la no obligación de generar el IVA en la entrega de los incentivos y premios a sus promotoras, llama la atención sobre el artículo 437 del Estatuto Tributario, esbozando que la controversia que trata gira también en torno a lo previsto por el último inciso del mencionado artículo sobre la generación del IVA en la venta de bienes originarios de descuento en la cuenta de impuesto sobre las ventas por pagar, (...)”<sup>12</sup>*

*Para el Despacho resulta oportuna y acertada la mención que hace el apoderado especial de la sociedad del artículo 437, [último inciso], pues evidentemente confirma la posición de la entidad frente a la obligación que tenía la compañía de generar y pagar el IVA sobre los bienes muebles entregados como premios a sus promotoras<sup>13</sup>.*

*“La sociedad contribuyente cumple con los anteriores requisitos toda vez que el IVA pagado en la adquisición de estos artículos fue registrado en la cuenta IVA por pagar Descontable, (...) y luego fue vendido a título gratuito a las promotoras de ventas de la sociedad como premios o incentivos, a*

---

<sup>9</sup> Fl. 53 c.p.

<sup>10</sup> Fl. 55 c.p.

<sup>11</sup> Fl. 55 c.p.

<sup>12</sup> Fl. 55 c.p.

<sup>13</sup> Fl. 56 c.p.

*pesar de no corresponder al giro ordinario del negocio, luego era imperativo generar el IVA sobre estos premios”.*<sup>14</sup>

(...)

*“Por otra parte (...) no es del caso analizar lo allí mencionado toda vez que el motivo de la glosa propuesta en el mencionado requerimiento no se refiere a los impuestos descontables y su procedencia en el impuesto sobre las ventas y en renta, (...) pues una cosa es el impuesto descontable y su procedencia y otra totalmente diferente la generación, liquidación y pago del impuesto sobre las ventas en transacciones que se consideran venta como quedó establecido anteriormente, (...)”*<sup>15</sup>. (Subrayas fuera de texto).

Aunque el demandante trae el tema del impuesto descontable de los gastos en que incurrió por los premios entregados, se observa que dicha explicación la hace para fundamentar las razones por las cuales, en su criterio, no tenía la obligación de generar el IVA respecto de la transferencia de dichos gastos y atacar los argumentos en que se basó la actuación administrativa, circunscrita a los aspectos antes señalados, pero que no puede tenerse en cuenta para efectos de ampliar la discusión a temas que no han sido debatidos en sede administrativa ni hacen parte de las modificaciones realizadas por la demandada a la liquidación privada.

Hechas las anteriores precisiones, procede la Sala a estudiar de fondo el asunto planteado.

En el *sub examine*, la demandante solicitó en su declaración del segundo bimestre del año 2005, IVA descontable por valor de \$145.837.079, por corresponder a un gasto de promoción consistente en la entrega de premios e incentivos a las directoras y consultoras. La Administración en la Liquidación Oficial de Revisión le adiciona este mismo valor como IVA generado a la tarifa del 16%<sup>16</sup>, al considerar que dichos premios o incentivos registrados como gastos del ejercicio, por el solo hecho de la entrega a las promotoras de ventas, encuadra en uno de los supuestos de los que el artículo 421 E.T. presume la existencia de una venta, esto es, la transferencia a título gratuito de bienes corporales muebles. Además impuso sanción por inexactitud de \$233.339.000.

De acuerdo con el certificado de existencia y representación legal, YANBAL DE COLOMBIA S.A. tiene como objeto social principal el de *“Fabricar, elaborar,*

---

<sup>14</sup> Fl. 56 c.p.

<sup>15</sup> Fl. 59 c.p.

<sup>16</sup> Renglón 46.

*preparar, empacar, comprar vender, importar, exportar, almacenar y en general negociar con cosméticos y artículos de belleza y de tocador, envases, empaques estuches, material de promoción y productos químicos de todo tipo o descripción, usados o provechosos en el tratamiento conservación y fomento de la belleza. (...)*<sup>17</sup>.

Ahora bien, como se advierte de los antecedentes administrativos<sup>18</sup> y especialmente del dictamen pericial practicado en primera instancia, YANBAL DE COLOMBIA para comercializar sus bienes utiliza el sistema conocido como “venta por catálogo, venta directa, venta puerta a puerta que permite acercar al consumidor final a un gran surtido de artículos sin necesidad de acudir al almacén, boutique o tienda de superficie”<sup>19</sup>, es decir, que los productos que vende la demandante no se adquieren en un almacén, por lo que la labor de comercialización la realizan “consultoras de ventas”, quienes de acuerdo con las metas trazadas por la compañía pueden recibir “bonos, viajes, electrodomésticos, enseres para el hogar, etc.”<sup>20</sup>

El dictamen pericial explica con detalle que YANBAL utiliza un procedimiento de ascenso de las consultoras que denomina “*Escalera de Éxito*” que es un multiplicador de nuevas consultoras o compradoras, labor que es llevada a cabo por “directoras de ventas”<sup>21</sup>.

Según el informe rendido por el perito y frente a la pregunta realizada en el sentido de indicar en qué consiste el sistema de incentivos que concede YANBAL a sus promotoras de ventas por el cumplimiento de metas en compras y, en particular, cómo opera lo que tiene que ver con incentivos entregados en especie, en el dictamen se explica que los incentivos son bienes en especie que la demandante suministra a las consultoras que ocupan el primer peldaño de la llamada “*Escalera de Éxito*” por el nivel de sus compras en un determinado periodo.

Igualmente, el dictamen indica que la actora, como parte de su programa de incentivos, cuenta con un Manual de Premios e Incentivos en el que toda directora y/o consultora puede participar y ganar dentro de los programas de incentivos y

---

<sup>17</sup> Fls. 1 a 5 c.a. demanda.

<sup>18</sup> Informe final de visita. (fl. 523 c.a. #4).

<sup>19</sup> Fl. 190 c.p.

<sup>20</sup> Fls. 194 a 195 c.p.

<sup>21</sup> Fl. 192 c.p.

premios, siempre y cuando cumpla con los requisitos establecidos por la compañía<sup>22</sup>.

Ahora bien, es un hecho no discutido por las partes y que se reafirma en el dictamen, que la actora adquiere los premios de terceros y que no hacen parte de su inventario<sup>23</sup> sino que se orientan a desarrollar programas de incentivos o premios para una red de distribuidores<sup>24</sup>. Respecto de este punto, el perito indicó: *“Los bienes en especie que entrega YANBAL a título de incentivo a las compradoras no son los mismos que vende dentro de su operación (...). Los bienes corporales muebles adquiridos para entregar como incentivo a las “consultoras y directoras”, son electrodomésticos y artículos varios para el hogar.”*<sup>25</sup>.

Por consiguiente, la Sala advierte que dentro de la actividad productora de renta de la demandante, la entrega de incentivos o premios a sus promotoras de ventas como parte de su política de incentivos, constituye un mecanismo que le permite incrementar sus ingresos, en la medida en que la comercialización de sus productos depende exclusivamente de las compras que realicen las “consultoras” y “directoras”, porque por su forma de operación en el mercado no cuenta con puntos de venta abiertos al público como lo hacen otros productores de bienes. En consecuencia, los incentivos y premios que entrega YANBAL representan estímulos que de manera indirecta contribuyen a desarrollar su objeto social y tienen un efecto en la productividad de la empresa.

En esas condiciones, la Sala observa que cuando YANBAL adquiere los premios y los entrega como incentivos a las consultoras que cumplieron con las metas de compras, esto en su conjunto corresponde a un *gasto* dentro de su actividad productora de renta, porque los gastos son precisamente *“flujos de salida de recursos, que no tienen una relación directa con la adquisición de bienes o prestación de servicios de los cuales la empresa obtiene sus ingresos. Están*

---

<sup>22</sup> Las condiciones hacen referencia al cumplimiento de requisitos comerciales previamente establecidos y estar al día en los pagos correspondientes a sus compras en el periodo del concurso. (fl. 54 c.a. demanda).

<sup>23</sup> Decreto 2649/93. Art. 63. Inventarios. Los inventarios representan bienes corporales destinados a la venta en el curso normal de los negocios, así como aquellos que se hallen en proceso de producción o que se utilizaran o consumirán en la producción de otros que van a ser vendidos. (...).

<sup>24</sup> Fl. 404 c.a. # 3.

<sup>25</sup> Fl. 197 c.p. A folio 198 se hace un listado completo y específico de la clase de bienes. En igual sentido a folio 55 del c.a. #3 la demandante allegó una relación de los que fueron entregados en el 2º bimestre del año gravable 2005. Frente a la pregunta planteada al perito en el sentido de indicar si durante el bimestre materia de litigio se presentó, en alguna ocasión, la entrega a título de incentivo a favor de los compradores, de bienes de YANBAL que hagan parte del inventario de existencia para la venta y que, en condiciones normales le generan a YANBAL ingresos operacionales, respondió negativamente toda vez que *“en los documentos examinados, indicados en este experticio, no encontré que se hubieran entregado a las compradoras bienes o productos YANBAL que hubieran hecho parte del inventario. (...).”* (fls. 206 a 207 c.p).

*relacionados con los incurridos en actividades de administración, comercialización, investigación y financiación*<sup>26</sup>

En efecto, tanto en sede gubernativa como ante esta jurisdicción, se estableció que el tratamiento que le da YANBAL a los incentivos y premios que entrega a sus promotoras, desde el punto de vista contable, corresponde al de un *gasto*. Según el dictamen pericial el movimiento contable que la demandante hace respecto de los premios es el siguiente:

*“En el mes en que se reciben los bienes, su valor se carga (se debita) a la cuenta “DIFERIDOS-GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO-OTROS PREMIOS” código contable 17059501 por el valor de la compra sin incluir el IVA facturado en la compra, esta se debita a la cuenta Impuesto a las ventas por pagar y a sus respectivas cuentas auxiliares, tal como lo dispone el Art. 509 E.T.*

*(...)*

*En el mes en que se entregan los bienes a las “consultoras”, cuantificados por su costo de adquisición, sin IVA, se descarga (se acredita) la cuenta “DIFERIDOS<sup>27</sup>-GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO-OTROS PREMIOS” código 17059501 y se carga (debita) a la cuenta “GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS-DIVERSOS-OTROS-CONCURSOS E INCENTIVOS” código 529590202. (...)*”

Precisamente, de acuerdo con la técnica contable, la cuenta de *gastos operacionales de ventas (52) “Comprende los **gastos ocasionados en el desarrollo principal del objeto social del ente económico** y se registran, sobre la base de causación, las sumas o valores en que se incurre durante el ejercicio, **directamente relacionados con la gestión de ventas** encaminada a la dirección, planeación, organización de las políticas de ventas del ente económico incluyendo básicamente las incurridas en las áreas ejecutiva, de distribución, mercadeo, **comercialización**, promoción, publicidad y ventas”<sup>28</sup>*. (Negrillas fuera de texto).

La Sala advierte que está plenamente determinado que la entrega de premios a título de incentivo dentro de la actividad productora de renta de YANBAL DE COLOMBIA S.A. reúne las características de un *gasto* para la promoción de sus productos<sup>29</sup>, razón por la cual tiene relación de causalidad con la actividad que

---

<sup>26</sup> Art. 40 Dcto. 2649/93

<sup>27</sup> Art. 55 Dcto. 2649/93. Diferidos. Deben contabilizarse como diferidos, los ingresos hasta que la obligación correlativa esté total o parcialmente satisfecha y los gastos hasta que el correspondiente beneficio económico esté total o parcialmente consumido o perdido.

<sup>28</sup> Dcto. 2649/93.

<sup>29</sup> En el requerimiento especial, la Administración indicó que *“las compras de bienes que son entregados por la sociedad como premios e incentivos a las directoras y consultarse, el valor de la*

desarrolla la demandante y consiste en la entrega de premios a sus directoras, al punto que la Administración no desconoció en la actuación que se demanda, el valor que por este mismo concepto se declaró como IVA descontable<sup>30</sup>.

No obstante, la actuación administrativa demandada pretende hacer ver ese gasto como un hecho generador del IVA por el solo hecho de la entrega de los premios o incentivos que realiza la demandante a sus promotoras en un momento posterior al de su adquisición, cuando se trata de dos situaciones jurídicamente diferentes, ya que no existe una presunción de donación a título gratuito sino la entrega real de una bonificación o incentivo por gestión personal del vendedor que no puede asimilarse desde ningún punto de vista a una operación de "venta".

En efecto, la DIAN parte de un supuesto equivocado al confundir en este caso un *gasto* con una *transferencia de bienes corporales muebles a título gratuito*, para así encuadrarlo dentro del literal a) del artículo 421 E.T., que establece una de las presunciones de venta desde el punto de vista fiscal en el impuesto sobre las ventas. Se advierte que los hechos que se consideran venta en el ordenamiento tributario son taxativos y de los previstos en la norma mencionada, no puede concluirse que la entrega física de los premios previstos dentro de una política de incentivos dentro de la actividad de una empresa pueda considerarse como una venta.

La Sala insiste en que en el *sub examine* la adquisición y entrega de premios como parte de una política de incentivos es solo un *gasto* para la demandante, pues representa una salida de recursos que está indirectamente relacionada con su actividad productora de renta, sin que por el hecho de la entrega material de los premios a las promotoras pueda desvirtuarse su condición de gasto y ello impida que reciba integralmente el tratamiento que la ley le asigna como tal desde la adquisición de los premios a terceros hasta su entrega a las beneficiarias por metas cumplidas, porque esas son las características del gasto que se analiza en esta oportunidad.

En el IVA se gravan las operaciones de venta de bienes corporales muebles, la importación, la prestación de servicios y otros actos asimilados a los primeros. Es

---

*compra como tal, fue solicitado en la declaración de renta en la cuenta del gasto 5295950202 Concursos de Incentivos, (...)*" (fl. 534 c.a. # 4)

<sup>30</sup> Art. 488 E.T. Sólo otorga derecho a descuento el impuesto sobre las ventas por las adquisiciones de bienes corporales muebles y servicios, y por las importaciones que, de acuerdo con las disposiciones del impuesto a la renta, resulten computables como costo o gasto de la empresa y que se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

en ese contexto que debe realizarse una labor hermenéutica adecuada de las presunciones de venta consagradas en el artículo 421E.T. En el *sub examine*, aunque se trata de contratos traslativos regidos por el principio de consensualidad -que se transmiten o adquieren por el simple consentimiento contractual sometido al cumplimiento de la condición- lo cierto es que parte de la remuneración del contrato está constituida por los premios que se obtienen por los logros, como el mismo contrato lo demuestra.

Así, cumplida la condición, el contrato significa el título traslativo y la simple entrega, el modo, de manera que las promotoras beneficiarias pasan a ser propietarias desde el momento de celebración del contrato, al paso que la entrega de la cosa no es algo diferente al cumplimiento de la prestación por parte del empresario, quien debe cumplir una forma específica mediante la compra y transferencia de la especie convenida, tal como se prueba con la contabilización de los bienes como gastos diferidos, pagados por anticipado, que se van cargando a la cuenta de gastos operacionales al tiempo del cumplimiento de la obligación pactada o prometida.

En esas condiciones, el título en el que se reciben los bienes es originario dado que el reconocimiento del premio es un acto declarativo de una relación preexistente ya establecida entre las partes (empresa y promotoras de venta).

Así pues, analizado el papel que juegan dentro de la actividad de la actora los incentivos y premios, se concluye que la entrega no puede ser vista sino como el gasto en que incurre YANBAL con el objeto de contribuir a incrementar sus ventas. La Sala reitera que en este caso no puede aislarse lo que el gasto representa en su conjunto para ver en él un hecho generador del IVA.

Hay numerosos ejemplos de traslaciones de dominio que no son asimilables a venta ni generan IVA dentro de la estructura misma del tributo, que busca gravar el valor agregado por cada responsable en la cadena de producción y distribución, como ocurre con las remuneraciones en especie, traslación de títulos de crédito y otros derechos relacionados con el trabajo personal.

En esas condiciones, no es necesario analizar aspectos como la calidad de responsable de la demandante ni lo relacionado con la "habitualidad", por cuanto, de una parte, la situación fáctica planteada en el proceso no podía haberse

desviado, como se hizo en la actuación demandada, para determinar un supuesto hecho generador del IVA en lo que realmente constituye un *gasto* y, de otra parte, porque no existe duda en cuanto al carácter de responsable del IVA que tiene YANBAL respecto de la venta que habitualmente realiza de productos de belleza y cosméticos.

En consecuencia, la Sala observa que la demandante no estaba obligada a liquidar y pagar IVA por la entrega de premios o incentivos, por cuanto la naturaleza de esa entrega es un *gasto* y no una venta, porque no está incluida dentro de los casos que el Estatuto Tributario considera venta.

Por lo anterior, prospera el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante. En consecuencia, la Sala revocará la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A" y anulará la Liquidación Oficial de Revisión demandada. A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre de 2005, presentada por la actora el 13 de abril de 2007.

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

**FALLA:**

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,
2. **ANÚLASE** la Liquidación Oficial de Revisión 900005 del 13 de diciembre de 2007 proferida por La División de Liquidación Tributaria de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2005, presentada por YANBAL DE COLOMBIA S.A.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la liquidación privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2005, presentada por YANBAL DE COLOMBIA S.A.

**RECONÓCESE** personería al Doctor Carlos Javier Ortiz Montero como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 302.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidente de la Sección

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**LUCY CRUZ DE QUIÑONES**  
Conjuez