

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Hecho generador. La entrega de bienes a terceros para fines publicitarios no constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas sino que se trata de un gasto, en los términos del artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, en la medida en que la adquisición de premios y regalos hace parte de una estrategia comercial del contribuyente para incrementar sus ingresos / INCENTIVOS - Para efectos fiscales, la entrega física de los premios previstos dentro de una política de incentivos en la actividad de una empresa no se considera una venta

[...] para efectos del caso *sub-examine*, es menester determinar la naturaleza jurídica de la entrega de bienes que la demandante efectúa como parte de una estrategia de incentivos tendiente a promocionar sus ventas y que es registrada en las cuentas PUC 523560 y 523595, como gastos de promoción y publicidad. [...] Habida cuenta del objeto de la compañía, se encuentra demostrado que ésta, con el fin de promocionar la venta de los productos que comercializa dentro del giro normal de sus negocios, efectuó una campaña de incentivos consistente en la entrega de bienes a terceros, de los cuales, algunos provienen de sus inventarios, y otros que no son de aquellos comercializados habitualmente por la compañía, siendo el tratamiento fiscal de estos últimos el objeto del debate jurídico que se decide [...] en los actos demandados la Administración Tributaria adicionó el impuesto sobre las ventas declarado por la actora por el quinto bimestre del año 2004, en la suma de \$109.297.000, pues consideró que la entrega de bienes por ésta efectuada a título de premios y regalos, constituye una venta para efectos fiscales y, por tanto, se encuentra gravada con el IVA. De lo expuesto, la Sala observa que la entrega de esos bienes constituye una estrategia publicitaria; que los bienes entregados no son de aquellos que la sociedad comercializa dentro del giro normal de sus negocios; que se registran contablemente como gasto y el IVA pagado en su adquisición se lleva como descontable. Teniendo en la cuenta lo anotado en las líneas precedentes, para esta Corporación no son válidas las apreciaciones de la Administración, según las cuales la referida entrega de bienes se considera una “venta” para efectos fiscales, pues el tratamiento jurídico, fiscal y contable de dicha transacción se ajusta a las reglas del gasto, en la medida en que la adquisición de dichos premios y regalos hace parte de una estrategia comercial encaminada a incrementar sus ingresos, hecho sobre el cual la entidad demandada no efectuó ningún pronunciamiento. Entonces, la operación glosada se enmarca en lo dispuesto por el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, según el cual los gastos “...representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 437 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 40

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Procter & Gamble demandó los actos administrativos que le modificaron la declaración del IVA del 5° bimestre de 2004 que presentó, en el sentido de determinar un mayor impuesto a pagar e imponer sanciones por inexactitud y por no enviar información. Lo anterior, porque la DIAN estimó que, para efectos fiscales, la entrega de bienes que efectuó, a título de premios y regalos, constituía una venta que, por ende, estaba gravada con IVA. La Sala revocó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad pedida y, en su lugar, anuló los actos

acusados y declaró en firme la declaración privada, al concluir que la entrega de bienes a terceros para fines publicitarios no configura una venta para efectos fiscales, sino que se trata de un gasto, en los términos del artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, en la medida en que la adquisición de premios y regalos hace parte de una estrategia comercial del contribuyente que busca el incremento de sus ingresos.

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Aunque el concepto de venta como generador del impuesto es amplio y desborda su alcance para fines netamente civiles y mercantiles, para efectos fiscales no toda transferencia de dominio de bienes gravados se puede tener como venta / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Características. Es un impuesto real e indirecto que busca gravar el valor agregado por cada responsable en la cadena de producción y distribución / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - Presunciones de venta del artículo 421 del Estatuto Tributario. No se deben interpretar en sentido restringido

En principio, el artículo 420 del Estatuto Tributario determinó como uno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas, la venta de bienes corporales muebles, así: “Art. 420 Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto sobre las ventas se aplicará sobre: a.- Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente (...)”. [...] Por su parte, el literal a) del artículo 421 ibídem, entendió que para efectos fiscales se entiende por venta: “Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”. [...] En el sentido dispuesto por las normas anotadas, no cabe duda que el concepto de venta, como hecho generador del impuesto sobre las ventas, implica una amplitud conceptual que desborda su alcance para fines netamente civiles y mercantiles, en razón a que la simple transferencia del dominio de un bien gravado es suficiente para presumir la generación del gravamen. Y esto es así por el simple hecho de que el impuesto referido es de naturaleza real, lo cual excluye las denominaciones que tengan las negociaciones que le dieron origen a tal transferencia. Ahora bien, el impuesto sobre las ventas es además un gravamen indirecto, pues entre el consumidor que asume la carga económica y el Estado que es el sujeto activo del tributo, media un intermediario que funge como acreedor de la obligación tributaria. Así, para el caso de los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de estos, el artículo 437 del mismo estatuto estableció una presunción legal, según la cual, éstos se entienden como responsables del impuesto, al señalar: “Art. 437.- Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto: a.- En las ventas, los comerciantes cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal característica, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos (...)”. [...] De la lectura de la norma anotada, se tiene que la calidad de responsable del impuesto está dada en función de la actuación que desarrollen los comerciantes dentro del ciclo de producción y comercialización de los bienes corporales muebles, a que se refieren los artículos 420 y 421 arriba señalados, siempre y cuando estos bienes no estén expresamente excluidos del impuesto sobre las ventas. No obstante lo anterior, ha sido criterio de esta Corporación que en algunas circunstancias se presentan transferencias de dominio que no implican una venta para efectos fiscales y, por tanto, no son constitutivas del hecho generador del impuesto sobre las ventas, el cual busca gravar el valor agregado por cada responsable en la cadena de

producción y distribución. Sobre este tema, se debe realizar una labor hermenéutica de las presunciones de venta consagradas en el citado artículo 421 del Estatuto Tributario, pues no basta con la simple observancia de un criterio de interpretación restringido, como el de considerar que toda la transferencia de dominio de bienes gravados es objeto del impuesto sobre ventas. En efecto, existen múltiples casos en los que la transferencia de dominio no puede ser tenida como venta y, por ende, no genera el gravamen sobre las ventas, dentro de las cuales se encuentran las remuneraciones en especie, la traslación de títulos de crédito y otros derechos relacionados con el trabajo personal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 421 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 437 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 40

NOTA DE RELATORIA: Sobre la interpretación del artículo 421 del Estatuto Tributario se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 17 de mayo de 2012, Exp. 17996, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

VIA GUBERNATIVA - Garantiza el ejercicio del derecho de defensa y contradicción de los administrados / VIA GUBERNATIVA - Recursos. Traen implícita una petición que debe ser debida y oportunamente resuelta por la administración, so pena de vulnerar el derecho de defensa del recurrente / ACTO ADMINISTRATIVO - debe ser debidamente motivado, lo que obliga a la administración a valorar apropiadamente los medios de impugnación interpuestos en la vía gubernativa y a pronunciarse sobre los motivos de inconformidad planteados

[...] es menester señalar que la Sala no comparte las argumentaciones del *a-quo* frente a la sanción impuesta por no enviar información, pues una vez verificada la Resolución N° 900237 del 23 de noviembre de 2009, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, se constató que la Administración no se pronunció sobre la sanción señalada, a pesar de que este tema fue alegado en el recurso de reconsideración. En efecto, el Tribunal desestimó el planteamiento de la actora sobre la falta de pronunciamiento de la Administración, en relación con el argumento presentado en el recurso de reconsideración sobre la *“indebida aplicación de la sanción por no enviar información”*, pues, a su juicio, dicho planteamiento fue el mismo efectuado en la respuesta al requerimiento especial y fue debidamente tratado en el acto de liquidación oficial de revisión. Así mismo, consideró que teniendo en la cuenta que la jurisdicción administrativa es eminentemente rogada, la actora debió exponer la suma que debió imponerse a título de sanción. Al respecto, conviene aclarar que los recursos en vía gubernativa, como lo es el recurso de reconsideración, están dispuestos como un mecanismo para que los particulares sometan ante la Administración las razones de inconformidad que estimen pertinentes, frente a los actos administrativos que los afectan, lo cual, es un mecanismo que permite el ejercicio de sus derechos de defensa y de contradicción y, además, trae consigo una petición implícita que debe ser debidamente resuelta dentro de los términos legalmente establecidos para tal efecto. Así, la decisión que adopte la Autoridad Administrativa debe tomar en consideración las razones de inconformidad esbozadas en los medios de impugnación respectivos, pues los motivos de los actos administrativos no se pueden fundar en un único criterio, como lo es aquel de la Administración; igualmente, tampoco se puede perder de vista que conforme con los artículos 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, la motivación es un elemento estructural de los actos administrativos, lo cual obliga a una valoración apropiada de los medios de impugnación presentados en sede gubernativa. En ese orden de

ideas, en el *sub-lite* la Administración debió pronunciarse sobre los motivos de inconformidad presentados por la actora en el recurso de reconsideración impetrado, pues lo contrario desconoce el objeto mismo del recurso, e implica una falta de motivación de los actos administrativos, además de la consecuente violación de los derechos a la defensa y a la contradicción del contribuyente.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 35 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 59

SANCIONES - No le corresponde al contribuyente tasarlas sino a la administración, según el grado de afectación y las circunstancias particulares de cada caso / SANCION POR NO ENVIAR INFORMACION - Graduación. Se reitera que la administración la puede graduar dentro del 0.1 y el 4.9 por ciento, porque así lo permite el artículo 651 del Estatuto Tributario al hacer uso de la expresión *hasta el 5 por ciento*

[...] tampoco resulta lógico exigirle al contribuyente tasar una sanción que éste considera que no es procedente, pues es precisamente la Administración quien debe medir el grado de afectación que sufrió con ocasión de la comisión de la infracción, para lo cual, debe observar las circunstancias de cada caso en particular y determinar el grado de proporcionalidad y gradualidad aplicable. En ese sentido, ha sido criterio de esta Corporación que la sanción por no enviar información contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al hacer uso de la expresión "*hasta el 5%*", permite que la Administración gradúe la sanción dentro del límite comprendido entre el 0.1% y el 4.9%, en función de los elementos propios del caso particular. Aunado a lo anterior, la Administración no debe olvidar que todas sus actuaciones deben estar presididas de un relevante espíritu de justicia que la obligan, al momento de adoptar sus decisiones, a evaluar y valorar todas las circunstancias de rodean la imposición de la sanción para cada caso en particular.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 651

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., tres (3) de julio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00099-01(18763)

Actor: PROCTER & GAMBLE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 10 de noviembre de 2004, la demandante presentó la declaración de impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del mismo año, bajo el N° 9000001809431, en la cual registró un saldo a pagar de \$170.194.000.

Mediante auto de apertura del 8 de febrero de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, inició investigación administrativa a la demandante por el programa *"INVST. SURGID. OTROS PROGRAM. GESTIÓN"*, en relación con la declaración señalada.

El 18 de febrero de 2008, le envió requerimiento ordinario que fue respondido mediante escrito del 7 de marzo de 2008.

El 16 de mayo de 2008, la mencionada dependencia profirió el Requerimiento Especial N° 310632008000065, en el cual propuso modificar la declaración privada de la actora e imponer las sanciones por inexactitud y por no enviar información; dicho acto fue respondido el 15 de agosto de 2008.

El 3 de diciembre de 2008, la División de Gestión de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412008000010, mediante la cual modificó la declaración presentada por el contribuyente en el sentido de determinar un mayor impuesto a pagar de \$109.297.000; imponer sanción por inexactitud en la suma de \$174.875.000 y sanción por no enviar información de \$2.127.000.

Frente a la liquidación señalada, el 9 de febrero de 2009 la actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución N° 900237 del 23 de noviembre de 2009, confirmando el acto recurrido.

LA DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

*“A. Respetuosamente solicitamos al Tribunal que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados. Se declare la **nulidad total** de las resoluciones No. 312412008000010 del 3 de diciembre de 2008 y No. 900237 del 23 de noviembre de 2009. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de P&G expuestos durante este proceso, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, en función de los argumentos aceptados.*

*B. Como **restablecimiento del derecho**, solicitamos se declare la firmeza de la declaración privada de IVA del V Bimestre del año gravable 2004, presentada por P&G y, por ende, se declare a P&G a paz y salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión. En caso de que se acepten parcialmente los argumentos de P&G, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN, derivada de los argumentos aceptados”.*
(Negrilla original).

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 y 338 de la Constitución Política, 420, 421, 437 literal e), 647, 683, 742 y 772 del Estatuto Tributario, 35 y 59 del Código Contencioso Administrativo, 30 del Código Civil, 35, 40 y 63 del Decreto 2649 de 1993 y 14 del Decreto 2650 de 1993.

Concepto de la violación.

La actora expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

“Los gastos de publicidad no constituyen hecho imponible del impuesto sobre las ventas”.

Dijo que en el ordenamiento tributario, no toda transferencia de bienes se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas, para lo cual se refirió a las operaciones no gravadas o no sujetas al impuesto, dentro de las que se encuentran los gastos por publicidad.

Al respecto, señaló que la realización de un gasto, como lo es la erogación en publicidad, no corresponde a una actividad de comercialización de bienes ni constituye un activo para la compañía, que pueda asimilarse a una venta.

Explicó que cuando la sociedad incurre en una erogación para fines publicitarios, reconoce un gasto y no un activo. Por tanto, si el gasto de publicidad radica en un bien, no pierde su naturaleza por el hecho de que éste se entregue a un tercero como reconocimiento por las ventas de los productos de la marca (P&G).

Alegó que los bienes utilizados para fines publicitarios pueden calificarse como bienes corporales desde el punto de vista del Código Civil, pero no desde el punto de vista económico, pues conllevan una reducción del patrimonio de la compañía y, por tanto, fiscal y contablemente no se reconocen como un activo. Entonces, la entrega de bienes utilizados como incentivos publicitarios no corresponde a la manifestación económica gravada con el IVA.

Por otra parte, adujo que los bienes entregados como incentivo publicitario no son comercializados habitual o esporádicamente por la compañía, lo cual implica que el ciclo de negocio sobre los mismos, termina con la compra que de estos hace la sociedad, quien es su consumidor final.

Alegó que los bienes entregados como elementos publicitarios tampoco corresponden a un inventario o a un activo, sino a un gasto; en el primer caso (inventarios), precisó que la ley fiscal alude a dos tipos de bienes: los activos fijos y los móviles, siendo estos últimos registrados como inventarios, siempre y cuando estén destinados a la venta dentro del giro ordinario de los negocios y, en el segundo caso, explicó que tampoco son activos, pues no están llamados a ser utilizados para generar mayores ingresos.

Por lo anterior, anotó que la sociedad siempre ha registrado en la contabilidad los desembolsos por publicidad como un gasto, hecho que fue debidamente reconocido en los actos administrativos demandados.

De otra parte, argumentó que un gasto no puede tomarse como una donación, pues hace falta el "*animus donandi*" esto es, la intención de donar o de regalar un

bien sin un interés económico subyacente, lo cual no ocurre en el presente caso, pues la sociedad destina unos recursos para publicidad y los gasta para adquirir unos bienes que entrega a terceros en reconocimiento por las ventas de los productos de la marca.

“Indebida determinación del responsable del IVA (...)”

Sostuvo que cuando la sociedad adquiere bienes para efectos publicitarios, no actúa como responsable del IVA sino como contribuyente, pues en el momento en que adquiere tales productos paga el impuesto sobre las ventas respectivo, gravamen que recae sobre el comercializador de tales productos y no sobre la sociedad.

Observó que lo procedente, en el presente caso, es que el IVA pagado en los gastos de publicidad sea tomado como descontable pues está asociado a una erogación que representa costo o gasto para la compañía y que, además, guarda relación con la venta de los productos gravados que comercializa la sociedad, pues aumenta las ventas de tales productos y afianza su posición en el mercado.

Así mismo, indicó que la Administración motivó los actos acusados en el literal e) del artículo 437 del Estatuto Tributario¹, norma que no es aplicable al *sub-lite*, dado que la sociedad no está adquiriendo bienes de sus distribuidores; por el contrario, éstos venden al cliente final los bienes que P&G produce y comercializa.

“Violación al debido proceso por inaplicación de los criterios de la sana crítica en la valoración de la prueba”.

Expresó que los desembolsos por publicidad fueron registrados en la contabilidad de la sociedad como gastos en las cuentas PUC, y han sido reconocidos como gastos operacionales; no obstante, la Dian pretende *“recharacterizar”* la operación como un acto de comercialización de un inventario u otro activo, en contravía de las pruebas obrantes en el proceso.

¹ E.T: Art 437 *“Son responsables del impuesto: (...) e) los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones”.*

En ese sentido, recalcó que la veracidad de los libros de contabilidad no fue cuestionada; por el contrario, la Administración tuvo como hechos probados la contabilidad aludida, que de conformidad con el artículo 772 del Estatuto Tributario constituye plena prueba a favor del contribuyente.

“Indebida aplicación del Artículo 647 del Estatuto Tributario – Improcedencia de la sanción por inexactitud”.

Advirtió que la sanción por inexactitud no es procedente por dos razones, a saber: por ausencia de hecho sancionable y por presentarse una clara diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

En el primer caso, la imposición de la sanción exige que el contribuyente actúe de forma fraudulenta, es decir, que tenga la intención de evadir sus obligaciones tributarias, circunstancia que debe encontrarse debidamente demostrada por parte de la Administración. Sobre ese particular, adicionó que la información llevada por la sociedad a la declaración tributaria fue veraz, correcta y completa.

De otro lado, consideró que la posición jurídica de la sociedad corresponde a una aplicación razonable de las normas aplicables, ya que constituye una interpretación sistemática desde el punto de vista fiscal, contable y económico, sustentada a la luz de las normas constitucionales y legales que regulan el caso.

“Falta de motivación”.

Manifestó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no presentó un análisis fáctico y jurídico que permita confirmar la sanción por no enviar información impuesta en la liquidación de revisión, pues sólo hizo referencia a la sanción por inexactitud, a pesar de que este tema fue objeto de debate en el recurso de reconsideración impetrado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dian se opuso a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

“Hecho generador del IVA”

Citó los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, para significar que la ley fiscal, en el caso de la transferencia de dominio de bienes muebles gravados a cualquier título, no toma en consideración la posición del adquirente sino que da prioridad al elemento objetivo; esto es, la venta de bienes corporales muebles, atendiendo el concepto fiscal de venta.

Estimó que los obsequios que la empresa entrega a sus clientes constituyen el hecho generador del impuesto, sobre el cual se deben cumplir las obligaciones formales y sustanciales propias de la operación.

“Naturaleza de la operación – Donación”.

Advirtió que la denominación que el actor quiera dar a la entrega de bienes gravados, carece de importancia, ya que no afecta la existencia del hecho generador de tributo, por lo cual era deber de la sociedad demandante recaudar, declarar y pagar el IVA generado por las operaciones descritas.

“Responsable del Impuesto sobre las Ventas”.

Reiteró que el impuesto sobre las ventas es un gravamen real, por lo cual, lo que determina la calidad de responsable del impuesto no es la naturaleza de la persona que realiza la operación sujeta al gravamen, sino la naturaleza jurídica del bien objeto de la operación.

Citó el literal a) del artículo 437 del Estatuto Tributario², para concretar que la ley tributaria determina como responsables a los comerciantes que intervengan en cualquiera de los ciclos de producción; entonces, la sociedad demandante por ostentar tal calidad, se considera responsable del IVA frente a la realización del hecho generador del tributo.

² E.T: Art. 437. “...Son responsables del impuesto: (...) a) En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos”.

Hizo alusión al objeto social del demandante, para significar que éste contempla la comercialización de otros productos como son los entregados a título de premios publicitarios.

“Gasto de publicidad”.

Dijo que de atenderse la tesis de la demandante, según la cual los bienes entregados fueron dispuestos para su *“uso personal”*, se presentaría un retiro de inventarios que se considera venta, de conformidad con el literal b) del artículo 421 del Estatuto Tributario.

Concluyó que los bienes tomados del inventario con la finalidad de ser utilizados como muestras gratuitas, incentivo de ventas y demás, deben considerarse como venta para efectos del IVA, en la fecha de su retiro.

“Violación al debido proceso por inaplicación de los criterios de la sana crítica en la valoración de la prueba”.

Aseguró que el objeto de la controversia es netamente jurídico, y no probatorio, en razón a que se centra en determinar si las operaciones realizadas por la demandante constituyen un hecho generador del impuesto sobre las ventas.

“Sanción por inexactitud”.

Infirió que conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, el demandante desconoció la *ratio iuris* y la *ratio legis* de los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, por lo que no se puede predicar un error de apreciación o una diferencia de criterio relativa a la interpretación del derecho aplicable. Al respecto, concretó que el contribuyente se fundamentó en un criterio personal para desconocer las normas enunciadas.

“Nulidad por falsa motivación”.

Argumentó que en los actos administrativos demandados, se citó el fundamento jurídico legal y se hizo referencia a los hechos y elementos de prueba que conllevaron la imposición de la sanción por no enviar información.

Afirmó que las razones de inconformidad expuestas en el recurso de reconsideración, son las mismas presentadas contra el requerimiento especial, que fueron debidamente resueltas en la liquidación oficial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca desestimó las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Se refirió a los elementos esenciales del tributo y resaltó que el sujeto pasivo es aquel que realiza el hecho imponible y, por tanto, a quien el Estado puede exigirle la satisfacción de la obligación tributaria.

Explicó que en el caso del impuesto sobre las ventas, el sujeto pasivo recibe la denominación de "*responsable*" y aunque la carga fiscal la soporta el comprador del bien o servicio gravado, es aquel quien responde directamente ante el Estado por las obligaciones tributarias de carácter sustancial y formal.

Se refirió a los artículos 420 y 421 del Estatuto Tributario, para significar que la venta de bienes corporales muebles, que no hayan sido excluidos expresamente, constituye un hecho generador del impuesto sobre las ventas y que, para efectos fiscales, se entiende como venta todo acto que implique la transferencia de dominio de un bien a título gratuito, así como los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso, o para regalarlos a un tercero.

Consideró que la entrega de bienes a terceros, que realiza la demandante, encaja en el supuesto normativo del literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario, en la medida en que implica una transferencia de dominio, sin importar los hechos que rodeen tal negociación.

Resaltó que, conforme con lo dispuesto por el artículo 437 del mismo estatuto, no puede afirmarse que las entregas de bienes a terceros no constituyan una comercialización pues la norma extiende la responsabilidad a la venta de bienes corporales, aunque no se enajenen en el giro ordinario del negocio, con el único

requisito de que se hubiera generado descuento en lo referente a su adquisición o importación.

Precisó que según el artículo 488 ibídem, los bienes objeto de discusión dan derecho a descuento porque se originan en una operación de compra que constituye gasto en el impuesto sobre la renta y se destinan a una operación gravada con el impuesto sobre las ventas, la cual consistió en una venta sujeta al IVA; entonces, concluyó que la tesis del actor según la cual la transferencia de dominio no comporta venta, no genera IVA, no implica disposición de inventario y representa un simple gasto, es errada, pues la norma da derecho al descuento, siempre y cuando tales bienes se destinen a una operación gravada con el impuesto sobre las ventas.

Concluyó que la entrega de bienes a terceros está gravada con el impuesto sobre las ventas, porque:

- Se trata de una transferencia de bienes gravados, de un responsable a un tercero.
- El bien entregado lleva ínsito el impuesto, pues lo causó al llevarlo como descontable y sin contrapartida al momento de su entrega.
- Si bien los bienes entregados no se enajenan en el giro normal de sus negocios, su propósito fue el de trasladar el dominio a sus distribuidores comerciales.
- Tales bienes no se adquirieron con el propósito de constituir activos fijos y no se trata de una baja de inventarios; por lo tanto, es indudable que se trata de activos móviles.
- La discusión sobre la clase de negociación que rodea la entrega de los bienes es inocua e irrelevante para el impuesto sobre las ventas.

“VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO”.

Aclaró que el tratamiento contable que la demandante haya dado a los bienes adquiridos para ser entregados a terceros, no desnaturaliza la connotación fiscal dada por la legislación tributaria a la venta de bienes gravados. Además, la contabilidad de la empresa no se encuentra en controversia.

“SANCIÓN POR INEXACTITUD”.

Manifestó que la sociedad demandante omitió los impuestos generados por operaciones gravadas, lo cual generó un menor valor del impuesto a cargo y señaló que no se presentaron errores de apreciación o diferencias de criterio con la Administración Tributaria, con respecto a la generación del IVA por la transferencia de dominio de los bienes que la actora adquirió para sus promotoras.

“FALTA DE MOTIVACIÓN DE LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN”.

Expuso que la motivación de los actos administrativos hace referencia a que la Administración decida de fondo una situación jurídica planteada, así sea de forma breve y concreta.

En tal sentido, citó algunos apartes de la liquidación oficial de revisión para concluir que, en dicho acto, la Administración expuso las razones por las cuales la sanción por no enviar información fue impuesta; así mismo, aclaró que los argumentos presentados en el recurso de reconsideración fueron los mismos de la respuesta al requerimiento especial, sobre los cuales se pronunció la autoridad fiscal en el acto primigenio.

De otra parte, argumentó que la jurisdicción administrativa es eminentemente rogada, lo cual conlleva que la actora debió exponer la suma que, en su entender, debió imponerse como sanción, así como el criterio de graduación que la soporta.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia de primera instancia, por las razones de inconformidad que se resumen a continuación:

“LOS GASTOS INCURRIDOS PARA EFECTOS DE PUBLICITAR NO SON OPERACIONES GRAVADAS CON IVA, EN RAZÓN A LA INEXISTENCIA DE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DEL TRIBUTO”.

Consideró que el Tribunal incurrió en dos errores sobre el concepto de hecho generador: el primero, según el cual en la ejecución de los gastos de publicidad se

genera IVA por aplicación del artículo 421 del Estatuto Tributario y, el segundo, sobre el inadecuado uso que le dio al vocablo “bien”.

Al respecto, señaló que el Tribunal olvida que para efectos fiscales los bienes se enmarcan bajo su función económica y no solamente por su denominación legal, pues en materia de IVA el concepto de bien incorpora un sustrato económico y financiero que alude a la existencia de un activo con valor patrimonial.

Manifestó que la sociedad incurre en un gasto necesario, proporcional y relacionado con sus actividad productora de renta, consistente en la compra de bienes para ser entregados a sus distribuidores con el objeto de incrementar sus ventas, circunstancia que no genera el reconocimiento de un inventario o activo para la sociedad, pues se trata de un gasto asociado a la actividad generadora de renta (venta de productos), de tal forma que los productos enajenados comprenden un valor agregado, consistente en el gasto invertido en la publicidad de los productos.

Sobre este punto, concluyó que no se puede pretender que todos los bienes o servicios necesarios para la elaboración y posterior comercialización de productos, causen un IVA independiente del que causa el producto final que se vende.

De otra parte, enfatizó que el IVA descontable no surge solamente de los costos de los bienes que son manufacturados o producidos, sino también de todos aquellos gastos relacionados con la venta de los mismos. Las erogaciones en seguros, publicidad y mercadeo, son solo algunos de los gastos habituales para la sociedad y en la medida en que incurrir en ellos genere IVA por el hecho de estar asociados con la venta de bienes gravados, dan derecho a un IVA descontable, al tenor del artículo 488 del E.T.

Adujo que la entrega de bienes a los distribuidores, para efectos de dar publicidad a los productos comercializados en el giro ordinario de los negocios de la sociedad, no implica *per se* la transferencia de un bien mueble sino la materialización de un gasto, según la definición que del mismo trae el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993. Así, es claro que la naturaleza de un gasto no cambia en función de la forma en que éste se ejecute.

“VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO”.

Manifestó que el hecho de no haber cuestionado la contabilidad de la sociedad en su oportunidad, acarrea la aceptación de la misma y que, teniendo en cuenta que los libros de contabilidad fueron llevados en debida forma, a la luz del artículo 772 del Estatuto Tributario deben ser considerados como plena prueba; por lo tanto, no le era dado al Tribunal desconocer el gasto publicitario en que incurrió la sociedad.

“IMPROCEDENCIA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD”.

Reiteró que es evidente la diferencia de criterios con la Administración, lo cual es una causal eximente de inexactitud y que, además, la posición jurídica de la sociedad corresponde a una aplicación razonable de las normas aplicables, ya que constituye una interpretación sistemática desde el punto de vista fiscal, contable y económico, sustentada a la luz de las normas constitucionales y legales vigentes.

De la misma forma, acotó que la sociedad no actuó con la intención fraudulenta de evadir ilegalmente el cumplimiento de sus obligaciones.

“AUSENCIA DE MOTIVACIÓN EN LA SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN”.

Estimó que el Tribunal hizo nugatoria la obligación de la Administración de motivar debidamente los actos administrativos que decidan definitivamente una situación particular, contrariando así el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo.

Por otra parte rechazó el planteamiento del *a-quo*, según el cual el contribuyente no cuantificó el porcentaje en el que se debía graduar la sanción.

Para el efecto, precisó que es la Dian quien debió demostrar la existencia de un daño por la presunta omisión de la sociedad, máxime si se tiene en cuenta que la demandada tuvo a su disposición la totalidad de la información requerida para tal efecto. Además, tal situación no se encuentra dentro de los supuestos que debe probar el contribuyente, en los términos del artículo 786 y ss del E. T. y de ninguna forma le corresponde a éste demostrar un supuesto daño, cuando considera que la sanción es improcedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

- **La actora** reiteró el contenido de la demanda y del recurso de apelación.
- **La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado, solicitó que se revoque parcialmente la sentencia en el sentido de graduar la sanción por no informar, dejando en firme las demás glosas, por las siguientes razones:

Explicó que según los artículos 420, 421 y 437 del Estatuto Tributario, la venta de bienes no excluidos genera IVA, entendiendo por venta, toda transferencia de dominio a título gratuito u oneroso.

En ese sentido, estimó que no es relevante la discusión sobre la función que cumplen los bienes entregados a título de incentivo publicitario, ni tampoco el examen sobre la violación al debido proceso que reclama la actora, por el desconocimiento del tratamiento contable dado a tal operación.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que la demandante debió generar, declarar y pagar, como responsable, el IVA generado por la realización de las operaciones descritas.

Finalmente se refirió a la sanción por no informar, pues estimó que debe ser graduada, habida cuenta de que la Administración Tributaria la impuso en el máximo permitido por el artículo 651 del Estatuto Tributario.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos demandados, que modificaron la declaración privada del impuesto

sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2004, presentada por la demandante.

Para el efecto, se debe determinar si la entrega de bienes³ a terceros, para fines publicitarios, constituye un hecho generador del impuesto sobre las ventas, en los términos dispuestos por los artículos 420, 421 y 437 del Estatuto Tributario, o si por el contrario, corresponde al concepto de gasto traído por el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993.

En principio, el artículo 420 del Estatuto Tributario determinó como uno de los hechos generadores del impuesto sobre las ventas, la venta de bienes corporales muebles, así:

“Art. 420 Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto sobre las ventas se aplicará sobre:

a.- Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente (...)”. (Resalta la Sala).

Por su parte, el literal a) del artículo 421 ibídem, entendió que para efectos fiscales se entiende por venta:

“Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros”. (Resalta la Sala).

En el sentido dispuesto por las normas anotadas, no cabe duda que el concepto de venta, como hecho generador del impuesto sobre las ventas, implica una amplitud conceptual que desborda su alcance para fines netamente civiles y mercantiles, en razón a que la simple transferencia del dominio de un bien gravado es suficiente para presumir la generación del gravamen. Y esto es así por el simple hecho de que el impuesto referido es de naturaleza real, lo cual excluye

³ Entre otros, neveras, vajillas, televisores, hornos microondas.

las denominaciones que tengan las negociaciones que le dieron origen a tal transferencia.

Ahora bien, el impuesto sobre las ventas es además un gravamen indirecto, pues entre el consumidor que asume la carga económica y el Estado que es el sujeto activo del tributo, media un intermediario que funge como acreedor de la obligación tributaria.

Así, para el caso de los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de estos, el artículo 437 del mismo estatuto estableció una presunción legal, según la cual, éstos se entienden como responsables del impuesto, al señalar:

“Art. 437.- Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos. Son responsables del impuesto:

a.- En las ventas, los comerciantes cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes sin poseer tal característica, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos (...).” (Resalta la Sala).

De la lectura de la norma anotada, se tiene que la calidad de responsable del impuesto está dada en función de la actuación que desarrollen los comerciantes dentro del ciclo de producción y comercialización de los bienes corporales muebles, a que se refieren los artículos 420 y 421 arriba señalados, siempre y cuando estos bienes no estén expresamente excluidos del impuesto sobre las ventas.

No obstante lo anterior, ha sido criterio de esta Corporación que en algunas circunstancias se presentan transferencias de dominio que no implican una venta para efectos fiscales y, por tanto, no son constitutivas del hecho generador del impuesto sobre las ventas, el cual busca gravar el valor agregado por cada responsable en la cadena de producción y distribución.

Sobre este tema, se debe realizar una labor hermenéutica de las presunciones de venta consagradas en el citado artículo 421 del Estatuto Tributario, pues no basta con la simple observancia de un criterio de interpretación restringido, como el de considerar que toda las transferencia de dominio de bienes gravados es objeto del impuesto sobre ventas.

En efecto, existen múltiples casos en los que la transferencia de dominio no puede ser tenida como venta y, por ende, no genera el gravamen sobre las ventas, dentro de las cuales se encuentran las remuneraciones en especie, la traslación de títulos de crédito y otros derechos relacionados con el trabajo personal⁴.

Con fundamento en lo expuesto y para efectos del caso *sub-examine*, es menester determinar la naturaleza jurídica de la entrega de bienes que la demandante efectúa como parte de una estrategia de incentivos tendiente a promocionar sus ventas y que es registrada en las cuentas PUC 523560⁵ y 523595⁶, como gastos de promoción y publicidad.

Para tal efecto, se observa que el objeto social de la sociedad demandante consiste en⁷:

“...DEDICARSE A LA IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN, COMPRA, VENTA, DISTRIBUCIÓN Y EN GENERAL COMERCIALIZACIÓN DE TODO TIPO DE PRODUCTOS DE CONSUMO MASIVO, TALES COMO PRODUCTOS DE HIGIENE Y CUIDADO PERSONAL, PRODUCTOS PARA EL LAVADO DE ROPA, PRODUCTOS PARA LA LIMPIEZA EN GENERAL, PRODUCTOS QUÍMICOS Y FARMACÉUTICOS, ALIMENTOS Y BEBIDAS, ENTRE OTROS, SIN QUE ESTA ENUMERACIÓN SEA RESTRICTIVA SINO MERAMENTE ENUNCIATIVA”.

Habida cuenta del objeto de la compañía, se encuentra demostrado que ésta, con el fin de promocionar la venta de los productos que comercializa dentro del giro normal de sus negocios, efectuó una campaña de incentivos consistente en la entrega de bienes a terceros, de los cuales, algunos provienen de sus inventarios⁸, y otros que no son de aquellos comercializados habitualmente por la

⁴ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 17 de mayo de 2012, exp. 17996, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵ Publicidad por valor de \$36.857.863.740, visible a 649 del anexo N° 5 de antecedentes administrativos.

⁶ Otros por valor de \$8.768.229, visible a folio 649 del anexo N° 5 de antecedentes.

⁷ Visible a folio 29 del cuaderno N° 6.

⁸ sobre los retiros de inventarios se generó el IVA correspondiente que fue incluido en el renglón 62 de la declaración tributaria.

compañía, siendo el tratamiento fiscal de estos últimos el objeto del debate jurídico que se decide.

Sobre este punto, en la respuesta al auto de inspección tributaria, la sociedad explicó: “Se aclara que parte de los gastos de promoción y publicidad que se registran en la cuenta PUC 523590 y la totalidad de los de la cuenta PUC 523595 no se generan en retiros de inventarios, por lo que no existe sobre dichos valores la obligación de haber generado un IVA, en los términos del artículo 421, literal b”.

En el mismo sentido, la Administración, en el acta de la visita de inspección tributaria realizada, de fecha 15 de febrero de 2008⁹, señaló:

“Se determinó que la sociedad (...), incluye en las cuentas PUC 523560 Publicidad un valor de \$36.857.863.740 y en la cuenta PUC 523595 Otros el valor de \$8.868.229.381 ambos llevados fiscalmente en el renglón 57 –gastos operacionales de ventas- de la declaración de renta del año gravable 2004, dentro de las que se encuentran rubros por concepto de compras de bienes tales como electrodomésticos que son entregados por la sociedad como premios, regalos, y rifas, y sobre los cuales solicitó el impuesto a las ventas pagado en la adquisición de esos bienes como descontables en la declaración de IVA (folios 10 a 37) y adicionalmente como se observa en el detalle del iva generado y de las respectivas cuentas PUC (folios 438 al 483) el contribuyente no generó el IVA en el momento de la entrega de dichos bienes como premios, de conformidad con lo establecido en los artículos 420 y 421 literal a) del Estatuto Tributario, contraviniendo lo dispuesto entre otros en el segundo inciso del literal e) del Artículo 437 del Estatuto Tributario”. (Subraya la Sala).

Por tal razón, en los actos demandados la Administración Tributaria adicionó el impuesto sobre las ventas declarado por la actora por el quinto bimestre del año 2004, en la suma de \$109.297.000, pues consideró que la entrega de bienes por ésta efectuada a título de premios y regalos, constituye una venta para efectos fiscales y, por tanto, se encuentra gravada con el IVA.

De lo expuesto, la Sala observa que la entrega de esos bienes constituye una estrategia publicitaria; que los bienes entregados no son de aquellos que la sociedad comercializa dentro del giro normal de sus negocios; que se registran contablemente como gasto y el IVA pagado en su adquisición se lleva como descontable.

⁹ Folio 680 del Anexo 5 de a.a.

Teniendo en la cuenta lo anotado en las líneas precedentes, para esta Corporación no son válidas las apreciaciones de la Administración, según las cuales la referida entrega de bienes se considera una “venta” para efectos fiscales, pues el tratamiento jurídico, fiscal y contable de dicha transacción se ajusta a las reglas del gasto, en la medida en que la adquisición de dichos premios y regalos hace parte de una estrategia comercial encaminada a incrementar sus ingresos, hecho sobre el cual la entidad demandada no efectuó ningún pronunciamiento

Entonces, la operación glosada se enmarca en lo dispuesto por el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, según el cual los gastos “...representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”.

Así las cosas, en el *sub-lite* se reitera lo dicho por la Sala¹⁰, en un caso con supuestos fácticos y jurídicos similares, así:

“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”.

¹⁰ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 17 de mayo de 2012, exp. 17996, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De otra parte, es menester señalar que la Sala no comparte las argumentaciones del *a-quo* frente a la sanción impuesta por no enviar información, pues una vez verificada la Resolución N° 900237 del 23 de noviembre de 2009, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, se constató que la Administración no se pronunció sobre la sanción señalada, a pesar de que este tema fue alegado en el recurso de reconsideración.

En efecto, el Tribunal desestimó el planteamiento de la actora sobre la falta de pronunciamiento de la Administración, en relación con el argumento presentado en el recurso de reconsideración sobre la *“indebida aplicación de la sanción por no enviar información¹¹”*, pues, a su juicio, dicho planteamiento fue el mismo efectuado en la respuesta al requerimiento especial y fue debidamente tratado en el acto de liquidación oficial de revisión. Así mismo, consideró que teniendo en la cuenta que la jurisdicción administrativa es eminentemente rogada, la actora debió exponer la suma que debió imponerse a título de sanción.

Al respecto, conviene aclarar que los recursos en vía gubernativa, como lo es el recurso de reconsideración, están dispuestos como un mecanismo para que los particulares sometan ante la Administración las razones de inconformidad que estimen pertinentes, frente a los actos administrativos que los afectan, lo cual, es un mecanismo que permite el ejercicio de sus derechos de defensa y de contradicción y, además, trae consigo una petición implícita que debe ser debidamente resuelta dentro de los términos legalmente establecidos para tal efecto.

Así, la decisión que adopte la Autoridad Administrativa debe tomar en consideración las razones de inconformidad esbozadas en los medios de impugnación respectivos, pues los motivos de los actos administrativos no se pueden fundar un único criterio, como lo es aquel de la Administración;

¹¹ Aparte del recurso de reconsideración presentado contra la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412008000010 del 3 de diciembre de 2008, visible en el folio 753 del anexo N° 5 de los antecedentes administrativos.

igualmente, tampoco se puede perder de vista que conforme con los artículos 35¹² y 59¹³ del Código Contencioso Administrativo, la motivación es un elemento estructural de los actos administrativos, lo cual obliga a una valoración apropiada de los medios de impugnación presentados en sede gubernativa.

En ese orden de ideas, en el *sub-lite* la Administración debió pronunciarse sobre los motivos de inconformidad presentados por la actora en el recurso de reconsideración impetrado, pues lo contrario desconoce el objeto mismo del recurso, e implica una falta de motivación de los actos administrativos, además de la consecuente violación de los derechos a la defensa y a la contradicción del contribuyente.

En esa misma medida, tampoco resulta lógico exigirle al contribuyente tasar una sanción que éste considera que no es procedente, pues es precisamente la Administración quien debe medir el grado de afectación que sufrió con ocasión de la comisión de la infracción, para lo cual, debe observar las circunstancias de cada caso en particular y determinar el grado de proporcionalidad y gradualidad aplicable.

En ese sentido, ha sido criterio de esta Corporación que la sanción por no enviar información contenida en el artículo 651 del Estatuto Tributario, al hacer uso de la expresión “*hasta el 5%*”, permite que la Administración gradúe la sanción dentro del límite comprendido entre el 0.1% y el 4.9%, en función de los elementos propios del caso particular.

¹² C.C.A. “ARTICULO 35. ADOPCION DE DECISIONES. *Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión que será motivada al menos en forma sumaria si afecta a particulares*”.

¹³ C.C.A. “ARTICULO 59. CONTENIDO DE LA DECISION. *Concluido el término para practicar pruebas, y sin necesidad de auto que así lo declare, deberá proferirse la decisión definitiva. Esta se motivará en sus aspectos de hecho y de derecho, y en los de conveniencia, si es del caso. La decisión resolverá todas las cuestiones que hayan sido planteadas y las que aparezcan con motivo del recurso, aunque no lo hayan sido antes*”.

Aunado a lo anterior, la Administración no debe olvidar que todas sus actuaciones deben estar presididas de un relevante espíritu de justicia¹⁴ que la obligan, al momento de adoptar sus decisiones, a evaluar y valorar todas las circunstancias de rodean la imposición de la sanción para cada caso en particular.

Por lo tanto, la Sala anulará los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la declaración privada de la actora.

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

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 16 de diciembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación. En su lugar

SEGUNDO.- ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412008000010 del 3 de diciembre de 2008 y la Resolución N° 900237 del 23 de noviembre de 2009 que la confirmó.

TERCERO.- A título del restablecimiento de derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad PROCTER & GAMBLE, el 10 de noviembre de 2004, por el quinto bimestre de ese mismo año.

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

¹⁴ Artículo 683 del Estatuto Tributario.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO

FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO
DE VALENCIA