



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., diez (10) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000 23 37 000 2015 01761 01 (23775)
Demandante: PROVAR COLOMBIA S.A.S.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

Temas: Impuesto sobre las Ventas – IVA - 6° bimestre del año 2011.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 22 de febrero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

- “1. Se **DECLARA LA NULIDAD PARCIAL** de las resoluciones 322412014000155 de 16 de mayo de 2014 y 004236 de 11 de mayo de 2015, expedidas por la DIAN.
2. A título de restablecimiento del derecho se fija sanción por inexactitud en \$141.054.000.
3. Se **NIEGAN** las demás pretensiones.
4. Por no haberse causado no se condena en costas.
5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del remanente de gastos del proceso, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor.”

ANTECEDENTES

La demandante presentó su declaración bimestral de IVA el 19 de enero de 2012 mediante Formulario nro. 3008612779840² registrando un saldo a favor por \$7.209.000.

¹ Folio 329 y 330 c.p.

² Folio 29 c.p.



La Autoridad Tributaria previo requerimiento especial profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000155 del 16 de mayo de 2014³, notificada por correo el 20 de mayo de 2014, en que adicionó ingresos brutos por operaciones gravadas por \$881.587.000, desconociendo el saldo a favor por \$7.209.000 y estableciendo un saldo a pagar por concepto de impuesto por \$133.845.000 y una sanción por inexactitud de \$225.686.000.

El 16 de julio de 2014, el demandante interpuso recurso de reconsideración⁴ frente a la Liquidación Oficial de Revisión, el cual fue resuelto por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN por medio de la Resolución nro. 004236 del 11 de mayo de 2015⁵.

DEMANDA

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

“PRIMERA: Declarar la nulidad de la **“LIQUIDACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS- REVISIÓN No. 322412014000155. Año 2011 PERIODO 6”** mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN DISPONE: “Modificar mediante esta Liquidación Oficial, su liquidación privada No. 9100012785656 de fecha 19 de enero de 2012”, esto es, la DIAN modifica la liquidación de PROVAR COLOMBIA S.A.S., y de todos los actos complementarios que tengan relación directa o indirecta con esta liquidación, por cuanto se están cobrando impuestos por encima del valor declarado por mi mandante.

SEGUNDA. Que se ordena a la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN el restablecimiento del derecho por concepto del mayor valor que con la **LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS -REVISIÓN No. 322412014000155. Año 2011 PERIODO 6**, adicionó a la liquidación privada presentada por la entidad PROVAR COLOMBIA S.A.S.

TERCERA: Declarar la nulidad de la **“RESOLUCIÓN No. 004236 del 11 de mayo de 2015”** mediante la cual confirma la **LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS- REVISIÓN No. 322412014000155. Año 2011 PERIODO 6”**

CUARTO: Que se condene en costas a la entidad demandada conforme lo dispone el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”

NORMAS INVOCADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

La demandante invocó como normas violadas los artículos 4, 29 y 363 de la Constitución Política, 3 del Código de Comercio, 669 del Código Civil, 2,3, 10, 35 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, 1 del Código de Procedimiento Penal, 7, 102-4, 420, 421, 703, 707 y 742 del Estatuto Tributario, 1 del Decreto 1372 de 1992, 157 de la Ley 1607 de 2012, la Ley 1285 de 2009, 1395 de 2010, 1564 de 2012 y 1341 de 2009, el Decreto 1716 de 2009 y la Sentencia C-099 de 2003 de la Corte Constitucional.

3 Folio 71 a 83 c.p.

4 Folio 84 a 91 c.p.

5 Folio 104 a 128 c.p.

6 Folio 3 y 4 c.p.



Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente⁷:

La Autoridad Tributaria vulneró el debido proceso y el principio de favorabilidad al pretermitir los argumentos de la Sentencia C-099 de 2003 en el sentido de no actuar manera formadora y orientadora que le permitiera al contribuyente conocer las conductas reprochables, pues durante cinco años nunca requirió a ninguna de las empresas que comercializan recargas virtuales.

La demandada se ha contradicho en la calificación de la actividad desarrollada por PROVAR, dado que manifestó sin soporte probatorio que se trataba de una prestación de servicios, sin embargo, en los actos administrativos también se refiere a dicha relación contractual como una compraventa. Así mismo, su concepto frente al tema difiere del de otras entidades públicas como es el caso del Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

De conformidad con el artículo 421 del Estatuto Tributario la relación contractual no está gravada con IVA al tratarse de la venta un bien incorporal, pues de la calidad del bien se evidencia en que este: (i) se encuentra registrado en el patrimonio del adquirente como un activo de su propiedad, (ii) existe tradición de dominio soportada en la factura de venta que emite el operador, (iii) pueden ser dispuestos libremente por parte del adquirente, y (iv) la relación de venta se acredita en la línea de débitos del balance de prueba del 1 de noviembre de 2011 al 31 de diciembre de 2011.

Finalmente precisó que la DIAN no debe tomar todo el valor del descuento otorgado por el operador como utilidad gravada con IVA, pues si bien dichos descuentos otorgados tienen como fundamento la compra de un monto determinado de recargas virtuales mediante un pago anticipado, PROVAR también le otorga a los pequeños establecimientos un descuento que oscila entre el 4.7% y 7% dependiendo del monto de la compra.

En relación con la sanción por inexactitud, adujo que esta no era procedente dados los argumentos expuestos en la demanda y el cálculo desproporcionado de la misma que hace la DIAN. Procede la diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

La actividad de PROVAR se concreta en la intermediación para la prestación de servicios de telefonía móvil, siendo esta última de competencia única y exclusiva del Estado o de los operadores expresamente facultados. En este sentido, los descuentos otorgados a la demandante son una remuneración por los servicios prestados a los operadores que constituye un ingreso gravado a tarifa general de conformidad con el artículo 468 del Estatuto Tributario y no excluido.

⁷ Folio 10 y 22 c.p.

⁸ Folios 150 a 170 c.p.



Así, no existe la venta de un intangible como lo aseguró la demandante, sino se configuró la intermediación para la prestación del servicio entre el operador o proveedor del servicio de telefonía móvil y el usuario del servicio, que se materializa a través de la tarjeta prepago o recarga en línea que es un instrumento físico electrónico que permite al usuario acceder a una capacidad de servicios de telefonía móvil, es decir, lo que se busca es coadyuvar a los operadores de telefonía móvil en la ejecución de la venta de los servicios en la modalidad de prepago.

Independientemente del tratamiento contable que la demandante de a los pagos realizados por las facturas expedidas por las recargas en línea, en cuanto a si las mismas son o no registradas en el patrimonio de la sociedad, sea como activos movibles que hagan parte del inventario o activos intangibles, la realidad económica demuestra que no se trata de transferencia de dominio de un intangible sino de la intermediación en la prestación del servicio de telecomunicaciones de telefonía móvil.

En este sentido, carece de respaldo probatorio lo manifestado por el actor en la demanda en cuanto a que las recargas virtuales hacían parte del patrimonio de PROVAR con lo cual se pretendía demostrar una supuesta transferencia de dominio, ello máxime cuando no existe prueba de registro contable del valor de recargas como “Intangibles adquiridos o formados” en la Cuenta 160510.

La sanción por inexactitud es procedente dado que el demandante no solo omitió ingresos sino impuestos. Ahora bien, esta corresponde a la suma de \$255.686.000 y no \$1.776.430.000 que por error de transcripción quedo descrito en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

No procede la diferencia de criterios teniendo en cuenta que los valores declarados no son completos ni verdaderos dado que existió una omisión de ingresos en la contabilidad de la demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B⁹ anuló parcialmente los actos demandados, bajo las siguientes consideraciones:

Conforme a lo expuesto, es usual que en el servicio de telefonía móvil intervengan un operador de telecomunicaciones, una empresa intermediaria y el usuario que adquiere las recargas, de manera que cuando el consumidor realiza la recarga en línea para utilizar el servicio de telefonía prepagada esta adquiriendo un instrumento de pago que le otorga derecho a disfrutar de mencionado servicio, causándose el IVA en cabeza del responsable de la prestación del servicio, es decir del operador, y del intermediario, respecto de la comisión del margen de utilidad que percibe.

En el presente caso la actividad desarrollada por la demandante se trata de una prestación de servicio gravada con IVA a una tarifa de 16%, en la cual no existe una transferencia de dominio de un intangible, toda vez que los operadores nunca pierden sus derechos sobre este, pues son quienes determinan si la recarga puede hacerse efectiva o no y cuál es el porcentaje de la comisión.

⁹ Folios 294 a 330 c.p.



En cuanto a la sanción por inexactitud se dio aplicación a la sanción impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión por \$225.686.000 y no la determinara en la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración por \$1.776.430.000, sin embargo en aplicación al principio de favorabilidad en materia sancionatoria cambiaria la sanción determinada se redujo a \$141.054.000.

RECURSO DE APELACIÓN

En su escrito de apelación¹⁰, la demandante indicó que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pretermitió que PROVAR al cancelar anticipadamente el valor de la compra al operador y al recibir las recargas se convierte en propietario de los intangibles de manera que puede disponer de los mismos como quiera e incluso no venderlos.

El a quo ignoró que de la técnica contable se puede demostrar la trazabilidad de la operación y de las facturas emitidas por los operadores a los comercializadores, ya que el bien se encuentra registrado en el patrimonio del adquirente como un activo de su propiedad y al comprar la recarga electrónica se registra contablemente en la cuenta de “Deudores” y se va descargando con la venta, lo cual indica que las recargas compradas entran en los inventarios de PROVAR.

El fallador no se pronunció sobre varios aspectos de la demanda como es el caso de explicar por qué solamente se fiscalizó a la demandante respecto del sexto bimestre del año 2011 y no los bimestres de los quince años anteriores. Tampoco, hizo alusión a la dificultad para un empresario de iniciar un modelo de negocios cuando la DIAN entra en contradicciones e incertidumbres.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹¹ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación.

La parte **demandada**¹² reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de las Resoluciones nro. 322412014000155 de 16 de mayo de 2014 y 004236 de 11 de mayo de 2015.

¹⁰ Folios 358 a 363 c. p.

¹¹ Folios 355 a 357 c. p.

¹² Folios 273 a 275 c. p.



En concreto, la Sala debe determinar en primer lugar, si la comercialización de servicios de telefonía celular prepago constituye una prestación de servicios gravado con IVA o una compraventa de intangibles.

Consideraciones del caso concreto

La demandada en su escrito de apelación adujo que el servicio prestado no estaba gravado con IVA al tratarse de una compraventa de un bien intangible al operador de telefonía, aspecto que se soportó en el tratamiento contable realizado por PROVAR.

Por su parte, la Autoridad Tributaria indicó que la operación correspondió a la prestación de un servicio de intermediación de recargas en línea, cuya remuneración, denominada “descuento” se encuentra gravada con IVA.

Anticipa la Sala que confirmará la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos administrativos que modificaron la declaración de IVA del bimestre 6 del año gravable 2011, en consideración a que la operación desarrollada por la demandante se trató de un servicio de intermediación gravado con IVA. Para ello, reiterará lo resuelto en otros procesos de nulidad y restablecimiento del derecho, tramitados con base en los mismos argumentos fácticos y jurídicos debatidos en el presente proceso¹³.

Al respecto el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, ha definido que se entiende por servicio lo siguiente:

“toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”.

Por su parte, el literal c) del artículo 420 del Estatuto Tributario, estableció como el hecho generador de IVA la prestación de servicios en el territorio nacional, de manera que, toda remuneración obtenida por una actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho sin que medie relación laboral, se encuentra gravada con dicho impuesto.

En relación con la comercialización de recargas en línea, la Sala ha definido dicha actividad como una prestación de un servicio de intermediación en la cadena de distribución de telefonía, de manera que el descuento otorgado por el operador al intermediario corresponde a una contraprestación por su servicio de intermediación en la comercialización:

“No puede considerarse que esa actividad se trate de la transferencia de un intangible, porque la sociedad no dispone de los derechos sobre el tiempo al aire. Son los operadores los que definen si las recargas se pueden hacer efectivas y determinan los porcentajes a pagar a sus intermediarios – contribuyente- por la comisión o la remuneración del servicio de ventas de recargas en línea.

Ese porcentaje que se paga por comisión o remuneración se aplica a la base del valor nominal de la recarga que vende el contribuyente y, el valor que se obtiene se le denominó “descuento”.

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 15 de noviembre de 2017, exp. nro. 19591, C.P. Margarita Diana Salas Sánchez, del 2 de mayo de 2019, exp. 22346, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto del 25 de julio de 2019, exp. 22354, C.P. Milton Chaves García, del 14 de agosto de 2019, exp. 23898, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez,



Como ese “descuento” es la retribución que el operador paga a Grupo Akkar Colombia Ltda. por el servicio de intermediación, este constituye el ingreso que la sociedad obtiene por esa operación y, por tanto, debe tomarse como la base gravable del IVA. “

(Subraya la Sala)

En el caso concreto, la misma demandante indicó en la demanda y en el escrito de apelación que cuenta con la infraestructura para comercializar las recargas en establecimientos y a la compra por el usuario final, de manera que su actividad se basa en una obligación de hacer frente al operador, encaminada a la comercialización de las recargas en beneficio de los operadores poniendo en contacto a estos con los tenderos y los usuarios finales.

Así, de las facturas aportadas y su correspondiente registro contable, si bien se evidencian los valores de las recargas en línea, en ellos también se reflejan valores pagados por concepto del otorgamiento de descuentos al demandante, los cuales corresponden a la contraprestación por el servicio prestado.

En este sentido, esta Sala encuentra que independientemente del registro contable realizado por la demandante, una vez analizada la operación de venta de recargas (prepago), se puede concluir que el operador sigue ostentando la propiedad sobre el intangible, de manera que le intermediario únicamente tiene como función servir de enlace entre el operador y el adquiriente de las mismas, sin perjuicio de que la venta se pueda realizar de forma directa por los operadores.

Así las cosas, de lo expuesto se tiene que la remuneración obtenida por PROVAR en relación con la intermediación realizada a los operadores TIGO, COMVOZZ, SOLIDDA GROUP, MOVISTAR, COMCEL-CLARO, se encuentra gravada con IVA.

Finalmente, la demandante adujo que la Autoridad Tributaria incurrió en contradicciones e incertidumbres que dificultan su modelo de negocios al no efectuar ningún requerimiento previo respecto de otros años gravables.

Al respecto, esta Sala considera que el hecho de que no se hayan efectuado requerimientos a la demandante en años anteriores, no impedía a la Administración ejerciera su facultad de fiscalización en periodos siguientes y tampoco constituye razón suficiente para concluir que la actividad desarrollada por Provar no estaba gravada con IVA.

Por lo anterior, no prosperan los cargos del apelante.

Condena en costas

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas (agencias en derecho y gastos procesales), de esta manera no es procedente la condena en costas.

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,



Radicado: 25000-23-37-000-2015-01761-01 (23775)
Demandante: PROVAR COLOMBIA S.A.S.
FALLO

FALLA

PRIMERO: **Confirmar** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta Subsección B, el 22 de febrero de 2018.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA
Aclaro voto

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ