

PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Noción y objeto / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - No configuración. En el caso concreto no se desconoció el principio de correspondencia porque el hecho económico discutido fue el mismo tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión / ARGUMENTO ADICIONAL PLANTEADO EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN QUE MEJORA LA MOTIVACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Procedencia

2.2. La Sala encuentra que uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, en razón a que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración. Una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso. Sobre el particular, se ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “hechos” de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia. (...) 2.4. Para la Sala, la actuación no desconoció el principio de correspondencia, puesto que el hecho económico discutido fue el mismo tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, en tanto siempre se discutió que la actividad que realizó el contribuyente en el período discutido, era un servicio de intermediación y de transmisión de datos, por el cual recibió una remuneración que se denominó “descuento” y, por ende, se encuentra gravado con IVA. Nótese que cuando la Administración, en el acto liquidatorio, señala que los descuentos son un ingreso o una “comisión”, con esta última expresión no desconoce el hecho discutido, sino que por el contrario, ratifica que el descuento constituye la remuneración de un servicio de intermediación. Por lo que esa aseveración es un argumento adicional para mejorar la motivación planteada en el requerimiento especial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 711

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el principio de correspondencia se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 10 de marzo de 2011, radicación 25000-23-27-000-2005-01946(17075), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

ACTIVIDAD O SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LA COMERCIALIZACIÓN DE RECARGAS EN LÍNEA DE TELEFONÍA CELULAR - Sujeción al impuesto sobre las ventas IVA / SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA - Noción / PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA EFECTOS DEL IVA – Elementos / PRESTACIÓN DE SERVICIOS PARA EFECTOS DEL IVA - Configuración / VENTA DE MEDIOS DE PAGO DE SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES - Falta de configuración / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA - Servicio de intermediación en la transmisión de datos de recargas en línea. La remuneración recibida por el servicio está gravada con IVA, así se reciba a título de descuento o de un menor valor frente al asignado por el operador como precio de venta al público de la recarga en línea / COMPRA DE RECARGAS EN LÍNEA A OPERADORES DE COMUNICACIONES - No está gravada con IVA / IVA EN SERVICIO DE COMUNICACIÓN – Causación / IVA EN SERVICIO DE COMUNICACIÓN - Sujeto pasivo

[L]a Sala encuentra que la actividad que realizó el contribuyente en el período discutido, consistió en un *servicio de intermediación de recargas en línea* y, por ende, el mismo está sujeto al impuesto sobre las ventas. 3.5.1. El artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el IVA se aplica sobre los servicios prestados en el territorio nacional y, para esos efectos, se entiende por *servicio* “**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”. En este caso, **se configuran todos los elementos que definen la prestación de un servicio** para efectos de IVA, porque la actividad económica desarrollada por el contribuyente se concreta en obligaciones de hacer, en cumplimiento de las cuales, sirvió de intermediaria en la comercialización de recargas en línea, a cambio de una contraprestación. Esa actividad no se trató de una simple venta de bienes: recargas en línea o medios de pago del servicio de comunicaciones, como lo sostiene el actor; sino que va más allá, en tanto el contribuyente suministró por cuenta propia toda una infraestructura tecnológica, equipos, personal directivo, comercial y de mantenimiento, que sirvió de puente entre los operadores de comunicaciones (...) y SOLIDDA GROUP, los tenderos y el usuario final. Es así, como esa estructura le permitió poner en relación a dos o más personas, transmitiendo y validando datos, y facilitando a sus clientes la venta y entrega de las recargas, en favor de un tercero y por una retribución, **lo que constituye una obligación de hacer que denota la existencia de un servicio**. De modo que, la operación económica analizada se concreta en la labor de mediador en la transmisión de datos de recargas entre el operador, tenderos y usuario final, mediante el uso de una infraestructura tecnológica y el suministro de equipos a los tenderos, así como su mantenimiento; **por lo que no es posible desconocer que el contribuyente prestó un servicio como intermediario en la cadena de distribución del servicio de comunicaciones**. Esto, independientemente que la actividad se realice de forma directa con los operadores de comunicaciones (...) o, según lo dicen, mediante un contrato de cuentas en participación (SOLIDAD GROUP). **En ambos eventos la sociedad hizo la intermediación y la transmisión de los datos**. 3.5.2. Lo que se ratifica en el hecho de que como “**compensación por su labor de intermediación**”, el operador le vende al intermediario la recarga en línea por un menor valor al asignado para la venta al

público, que **aunque se le dé la connotación de “descuento”, para efectos de IVA, constituye la contraprestación por la intermediación en la comercialización.** (...) Por las razones expuestas, no es posible considerar que esos ingresos deriven de la venta de medios de pago de servicios de telecomunicaciones, a que se refiere el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, pues como se ha expuesto, la actividad del contribuyente no se limitó a la venta de las recargas, sino que constituye un servicio de intermediación y transmisión de datos. En tal sentido, como el servicio de intermediación constituye un hecho generador del impuesto a las ventas, la remuneración percibida por el mismo, esto es el denominado “descuento” se encuentra gravado con IVA. 3.5.3. Finalmente, se precisa que las compras de recarga en línea que realizó la sociedad a los operadores de comunicaciones no están gravadas con IVA, como lo determinó la DIAN, porque de conformidad con el artículo 429 del Estatuto Tributario, en los servicios, entre ellos, el de comunicación, el impuesto se causa una vez se preste el servicio y en cabeza del operador. Pero esa situación no implica que el servicio de intermediación que realizó la actora no se encuentre sujeto a IVA, porque el mismo es independiente del servicio de comunicación de los operadores y, además, no ha sido excluido o exonerado del impuesto, por tal motivo, debe gravarse sobre el valor pagado por ese servicio.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 102-4 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 429 / LEY 1607 DE 2012 - ARTÍCULO 157

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la connotación de “compensación por la labor de intermediación” que ostenta el descuento que el operador aplica en la venta al intermediario de las recargas en línea por un menor valor al asignado para la venta al público y su naturaleza de ingreso gravable para efectos de IVA, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 15 de noviembre de 2017, radicado 11001-03-27-000-2012-00038-00 (19591), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Causales de exoneración / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR OMISIÓN DE INGRESOS GRAVADOS Y DEL IVA GENERADO POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LA VENTA DE RECARGAS EN LÍNEA - Procedencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR OMISIÓN DE INGRESOS GRAVADOS Y DEL IVA DERIVADO DE LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LA VENTA DE RECARGAS EN LÍNEA – Disminución por favorabilidad

4.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. 4.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la omisión de ingresos gravados y el IVA derivado de los mismos, lo que condujo a la

determinación de un menor impuesto. Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pruebas en el expediente demuestran que la actora prestó un servicio de intermediación y la normativa tributaria es clara en señalar que el mismo se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas. Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud. 4.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. 4.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia por falta de prueba de su causación

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00843-01(22510)

Actor: GRUPO AKKAR COLOMBIA LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección Cuarta a decidir el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la sociedad Grupo Akkar Colombia Ltda., parte demandante en el presente proceso, contra la sentencia del 11 de

febrero de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", que dispuso:

Primero: Niéganse las pretensiones de la demanda de conformidad con la parte considerativa del presente fallo.

Segundo: En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Grupo Akkar Colombia Ltda., solicitó que se hicieran las siguientes declaraciones y condenas:

1. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900070 del 18 de marzo de 2014, notificada de manera personal el día 25 de marzo de 2014 y mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración y se decide confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412013000031 del 15 de febrero de 2013.

2. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412013000031 del 15 de febrero de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá practicada frente al impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2010.

3. Que como consecuencia de la declaratoria anterior y a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto (6) bimestre del año gravable 2010, No. 91000103799852 del 19 de enero de 2011.

1.2. Hechos relevantes para el asunto

1.2.1.- El 19 de enero de 2011, la sociedad Grupo Akkar Colombia Ltda. presentó la declaración de IVA del 6º bimestre del año 2010, en la que liquidó un saldo a favor de \$1.760.000.

1.2.2.- La Administración modificó la declaración privada en el sentido de:

- Desconocer ingresos brutos por operaciones excluidas por \$570.081.000.
- Adicionar ingresos por operaciones gravadas en \$15.418.017.000.
- Rechazar compras no gravadas por \$14.147.534.000
- Rechazar impuestos descontables en \$1.116.000
- Determinar un saldo a pagar de \$202.633.000
- Imponer sanción por inexactitud por \$327.029.000

Lo anterior, con fundamento en que la sociedad realizó un servicio de intermediación y de transmisión de datos que está gravado con IVA, el cual consistió en la comercialización de las tarjetas de minutos a celular (físicas y electrónicas) adquiridas de ciertos operadores de telecomunicaciones y, de un contrato de participación celebrado con la empresa Solidda Group.

1.2.3.- El contribuyente discutió esa decisión, bajo el argumento de que la sociedad no presta un servicio de intermediación sino que comercializa derechos intangibles –tiempo al aire-, hecho que no está gravado con IVA.

Además, la DIAN tomó como ingresos gravados descuentos comerciales a pie de factura que no están sujetos al tributo por ser un menor valor de la compra.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

1.3.1. Violación del artículo 711 del Estatuto Tributario por el desconocimiento del principio de correspondencia

Mientras que en el requerimiento especial se discutieron los ingresos gravados y las compras no gravadas, alegando la existencia de un servicio de intermediación y transmisión de datos; en la liquidación oficial de revisión se hizo referencia a un servicio de comisión. Inconsistencia que vulneró el derecho de defensa del contribuyente.

1.3.2. Violación de los artículos 420 y 476 del Estatuto Tributario por gravar con IVA la actividad de venta de recargas en línea

La DIAN gravó los descuentos comerciales y las ventas de recargas en línea que efectuó la sociedad en los meses de noviembre y diciembre de 2010, y que se derivaron de contratos de: i) cuentas en participación y ii) compraventa.

En el contrato de cuentas en participación, el Grupo Akkar Colombia Ltda., tenía la calidad de gestor y recibió de su socio oculto Solidda Group S.A.S., tiempo al aire para comercializar que, a su vez, había sido adquirido de las empresas de comunicaciones.

Los contratos de compraventa se celebraron con los operadores Comcel y Colombia Móvil –hoy TIGO–, por la compra de tiempo al aire con fines de comercialización.

En las facturas de esas operaciones se registraron descuentos comerciales a pie de factura que, por error, fueron contabilizados en la cuenta 4195 y llevados a la declaración de IVA como “ingresos por operaciones excluidas”.

En el año 2011, se realizaron los ajustes contables en el sentido de registrar las compras por el valor neto, como lo señala el Consejo Técnico de la Contaduría. Esos descuentos no son un ingreso, sino el menor valor del costo de la compra y, por ende, no pueden ser gravados por la DIAN.

Tampoco hay lugar a gravar la venta de tiempo al aire que realizó Grupo Akkar Colombia Ltda., y que consistió en la adquisición de unos derechos de comunicaciones, sobre unos servicios de tiempo al aire que prestan los operadores, con la finalidad de comercializarlos.

Es decir, el contribuyente transfirió la propiedad de un intangible; bienes que no se encuentra gravados con IVA, como se desprende del artículo 420 del Estatuto Tributario. Así lo reconoció la DIAN cuando adicionó esos valores a la declaración en el renglón "compras no gravadas".

Lo que hizo la sociedad es vender un medio de pago de la prestación de servicios de telefonía móvil, que según el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012 corresponde a una compraventa de derechos.

Adicionalmente, no existe ningún contrato de servicios entre la sociedad y los operadores que lleve a considerar que aquélla participa en el proceso de prestación de servicios de comunicación.

1.3.3. Indebida determinación de la base gravable de IVA

La DIAN tomó como base gravable del IVA, la diferencia entre las ventas brutas y las compras netas no gravadas, esto es, la utilidad. Lo anterior, no obstante de que la base del IVA son las ventas de los productos gravados, y no su utilidad.

Pero además, se advierte que al gravar la diferencia entre los ingresos por las ventas del tiempo el aire y el valor de las compras *netas*, el resultado que se obtiene es el valor de los descuentos comerciales a pie de factura, que como se dijo no están gravados con el tributo.

1.3.4. Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

No procede la sanción por inexactitud porque la sociedad declaró datos reales y exactos. En todo caso, se presenta una diferencia de criterios frente al derecho aplicable.

2. Oposición

Mediante apoderado judicial, la DIAN compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos:

La motivación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión no vulnera el principio de correspondencia, porque entre esos actos existe identidad, en tanto se fundamentan en el hecho de que el contribuyente prestó servicios de intermediación y transmisión de datos. En todo caso, la DIAN puede plantear nuevos y mejores argumentos a los expuestos en el acto preparatorio.

La operación que realiza Grupo Akkar Colombia Ltda. consiste en servir de intermediaria entre los operadores de telefonía celular y los usuarios, en el servicio de recarga de líneas de celular. Esto se constata en las facturas de venta en las que se precisa que se expiden por concepto de "recargas en líneas".

También hace entrega de una tarjeta prepago que es el instrumento físico o electrónico que permite al usuario acceder a unos servicios de comunicaciones que ha pagado en forma anticipada. Para lo cual, el contribuyente mediante una plataforma informática trasmite los datos del usuario a fin de validarlos con el operador, y luego entrega las recargas. Además, presta mantenimiento a los equipos entregados a los tenderos, actualizando el software, y entregando material publicitario de los operadores.

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".

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.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que la actora omitió ingresos y declaró un menor impuesto a las ventas por las operaciones de intermediación que practicó en el período discutido. Adicionalmente, no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

3. Sentencia de primera instancia

Mediante sentencia del 11 de febrero de 2016, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", negó las pretensiones de la demanda.

Para el Tribunal, no se configura una violación al principio de correspondencia toda vez que el requerimiento especial y el acto liquidatorio se fundamentan en el mismo hecho, esto es, que el descuento facturado sobre el valor nominal de las tarjetas prepago o recarga en línea, constituye la remuneración que realiza los operadores de comunicaciones a la sociedad por el servicio que les presta de intermediación.

La actividad que realiza el Grupo Akkar Colombia Ltda. es de intermediación para la comercialización del servicio de telefonía móvil entre el operador del servicio y el usuario final. Todo, porque la sociedad emite unas tarjetas de telefonía y las comercializa a los usuarios, pero quien presta el servicio de comunicación son los operadores. Este hecho se constata en los testimonios rendidos por el Director General y la Gerente Administrativa del contribuyente.

No puede considerarse que se trate de una venta de intangible porque dada la naturaleza del servicio de telefonía celular, en la venta de tiempo al aire, la comunicación es realizada por los operadores.

De los citados testimonios y las certificaciones de los operadores se desprende que éstos últimos otorgan descuentos al Grupo Akkar Colombia Ltda. por las compras de recargas electrónicas, los cuales constituyen ingreso para el contribuyente.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud por cuanto está demostrado que la sociedad omitió ingresos gravados y declaró un menor impuesto a las ventas por el servicio de intermediación. En todo caso, no se presenta una diferencia de criterio sino el desconocimiento del derecho aplicable.

4. Recurso de apelación

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la demanda.

5. Alegatos de conclusión

La demandante no presentó alegatos de conclusión dentro de la oportunidad legal.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, por considerar que no hay vulneración al principio de correspondencia, en tanto el requerimiento especial y la liquidación oficial se refieren al mismo hecho: el descuento que percibió la actora por la adquisición de tarjetas prepago constituye una remuneración por el servicio de intermediación gravado con IVA.

También precisó que la sociedad prestó un servicio de intermediación entre los operadores y el usuario final, consistente en la venta de tarjetas prepago, y por la realización de ese servicio se le pagaba una remuneración que se denominó descuento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

1.1. En concreto, la Sala debe determinar:

(i) Si se presenta una vulneración al principio de correspondencia.

(ii) La sujeción al IVA de la operación económica de recarga en línea realizada por la sociedad, así como el carácter remuneratorio de los denominados "descuentos".

2. Principio de correspondencia

2.1. El demandante sostiene que no existe correspondencia entre los hechos planteados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial. Mientras en la primera se alega la existencia de un servicio de intermediación y transmisión de datos, en la segunda se hace referencia a un servicio de comisión.

2.2. La Sala encuentra que uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, en razón a que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

Una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso.

Sobre el particular, se ha precisado¹ que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los "hechos" de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia.

2.3. Analizadas las actuaciones adelantadas por la Administración, se encuentra que la propuesta de modificación de la liquidación privada se fundamentó en la omisión de compras no gravadas, ingresos gravados y su correspondiente impuesto, derivados del servicio de intermediación y transmisión de datos que realizó la sociedad mediante la compraventa de recargas entre los operadores de comunicaciones y el usuario final, y por el cual percibió un ingreso o utilidad que se denominó "descuento"².

¹Consejo de Estado, Sección Cuarta, Proceso 25000-23-27-000-2005-01946 (17075). Sentencia del 10 de marzo de 2011. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

² Fls 96-99 c.p.

Al examinar, luego, la liquidación oficial de revisión se observa que reitera el hecho que la sociedad realizó un servicio de intermediación y transmisión de datos y, que respecto del mismo, no declaró compras gravadas, ni los ingresos gravados por concepto de "descuentos" o "comisiones" percibidos por dicho servicio, como tampoco el impuesto generado³.

2.4. Para la Sala, la actuación no desconoció el principio de correspondencia, puesto que el hecho económico discutido fue el mismo tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, en tanto siempre se discutió que la actividad que realizó el contribuyente en el período discutido, era un servicio de intermediación y de transmisión de datos, por el cual recibió una remuneración que se denominó "descuento" y, por ende, se encuentra gravado con IVA.

Nótese que cuando la Administración, en el acto liquidatorio, señala que los descuentos son un ingreso o una "comisión", con esta última expresión⁴ no desconoce el hecho discutido, sino que por el contrario, ratifica que el descuento constituye la remuneración de un servicio de intermediación. Por lo que esa aseveración es un argumento adicional para mejorar la motivación planteada en el requerimiento especial.

2.5. En consecuencia, no prospera el cargo para el apelante.

3. Sujeción al IVA de la operación económica de recarga en línea

3.1. La Administración determinó ingresos por operaciones gravadas y el impuesto generado en las mismas, por considerar que la sociedad realizó un servicio de intermediación de recargas en línea y, que por el mismo, recibió una remuneración que se denominó "descuento".

3.2. Por su parte, la sociedad sostiene que la actividad que realizó en el período discutido, corresponde a la venta de un intangible: tiempo al aire, que consistió en la adquisición de unos derechos de

³ Fls 55-64 c.p.

⁴Diccionario de la Real Academia Española. Definición de Comisión: "Encargo que alguien da a otra persona para que haga algo".

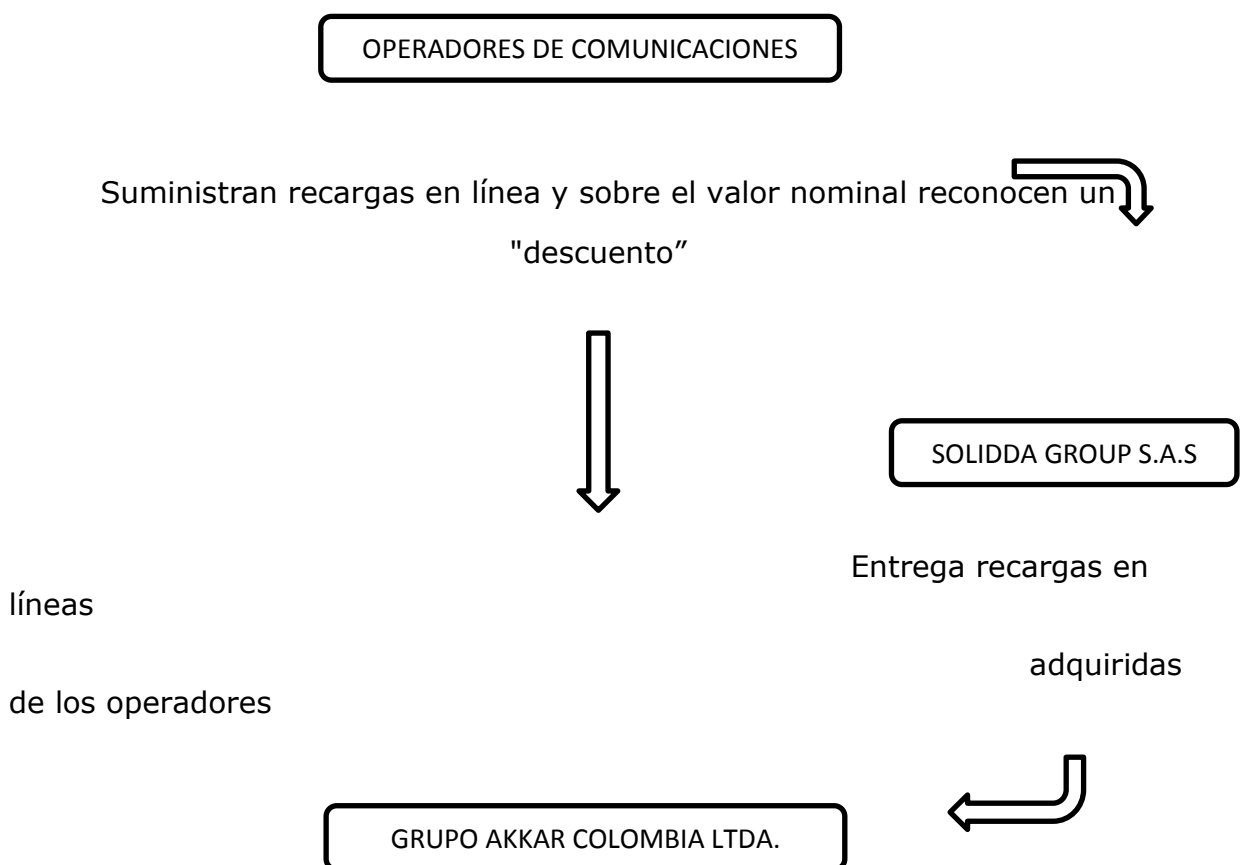
<http://dle.rae.es/?id=9wr1Sns.Real>

comunicaciones de los operadores con la finalidad de comercializarlos. Por tanto, no está gravada con IVA.

Así lo reconoció la DIAN cuando adicionó a la declaración de IVA, las compras de esos derechos como no gravadas. Y, también se desprende del artículo 157 de la Ley 1607 de 2012, que dispone que los ingresos por compraventa de servicios de telefonía móvil son un medio de pago de esos derechos.

Adicionalmente, los descuentos facturados no corresponden a un ingreso, sino a un menor valor del costo de la compra, por ende, no están gravados.

3.3. Previo al análisis probatorio, se hace indispensable ubicar el contexto de la operación comercial de la actora, en la que realiza la venta de recarga en línea:



-comercializa las recargas en línea mediante el uso de una infraestructura tecnológica

que se conecta a los operadores: datafonos, celulares, software, hardware y servidores

-entrega datafonos o celulares a los tenderos para que realicen las ventas de las recargas y

realiza mantenimiento de los equipos



TENDEROS

Utilizan los datafonos o celulares y la plataforma tecnológica de AKKAR para vender las recargas



USUARIO FINAL

Compran las recargas y reciben un mensaje de texto con la confirmación del operador de comunicaciones

3.4. A fin de establecer la naturaleza comercial de la operación económica descrita: la venta de un intangible (como lo alega la demandante) o el servicio de intermediación (como sostiene la DIAN); y su sujeción al impuesto a las ventas, se procede a verificar las pruebas allegadas al expediente:

3.4.1. La DIAN requirió al representante legal y a la gerente administrativa y financiera del Grupo Akkar Colombia Ltda. para que rindieran testimonios. Ambos empleados se pronunciaron en términos similares. A continuación se extracta el del representante legal⁵:

⁵ Fls 114-124 c.a.1.

PREGUNTADO: Cuáles son sus principales clientes y proveedores?.

RESPONDE: Proveedores más importantes en forma directa, Colombia Móvil, COMCEL, y SOLIDDA GROUP que es el distribuidor autorizado de MOVISTAR, por medio de esta empresa estoy vendiendo tiempo al aire de MOVISTAR y UFF. Con respecto a mis principales clientes esta COMPUTMARJOB, que es el cliente más importante que tengo, los demás son clientes pequeños que no son representativos [...].

PREGUNTADO: Cómo se llama la plataforma para el control y venta de recargas electrónicas? RESPONDE: Se llama Génesis.

PREGUNTADO: Quién es el proveedor de la plataforma?. RESPONDE: Es propia, desarrollada por nuestro equipo de ingenieros. [...]

PREGUNTADO: Haga una breve descripción de cómo funciona la plataforma Génesis. RESPONDE: [...] Cuando el cliente final solicita la recarga a uno de los tenderos, éste se conecta vía datafono o celular por GPRS a la plataforma Génesis quien valida si el tendero tiene saldo y autentica que es el que está registrado en la base de datos. A su vez la plataforma Génesis se conecta, se comunica VPN con los operadores (COMCEL, TIGO Y SOLIDDA) quienes autentican que Grupo Akkar es quien realiza la transacción y confirman si tiene saldo y si la transacción es posible al celular que la está solicitando. Realizadas estas validaciones, el operador (COMCEL, TIGO Y SOLIDDA), confirma a la plataforma Génesis la operación VPN y a su vez la plataforma Génesis confirma la operación al tendero GPRS a su datafono o teléfono celular de gama baja así el mismo operador asigna el valor de la recarga solicitada al consumidor final y le envía un mensaje de texto de confirmación al mismo. [...].

PREGUNTADO: Por qué los clientes adquieren recargas a Grupo Akkar y no directamente a los proveedores COMCEL, TIGO,

MOVISTAR o SOLIDDA? RESPONDE: Porque no tienen

infraestructura tecnológica para hacerlo [...]

PREGUNTADO: Quién

hace el mantenimiento de los terminales del cliente. RESPONDE: LA actualización de los terminales la realizan los vendedores del Grupo Akkar.

3.4.2. También se requirió información al principal cliente del contribuyente COMPUTMARJOP@COM EU, quien manifestó:

2. El tipo de relación que tenemos con Grupo Akkar Colombia Ltda. es la compra de tiempo al aire, y no se ha firmado ninguna clase de contrato.

[...]

4. COMPUTMARJOP@.COM EU actúa en nombre propio⁶.

3.4.3. Además, se pidió información a los operadores o proveedores del contribuyente, los cuales reportaron:

(i) SOLIDDA GROUP S.A.S.:

Que la relación jurídica que tiene con el contribuyente es un contrato de cuentas en participación, donde Grupo Akkar Colombia Ltda. es el socio gestor⁷.

A la respuesta anexó, el contrato cuentas en participación:

II. Consideraciones:

[...]

2. Que el participe gestor tiene por objeto principal la realización de actividades relacionadas con venta y distribución de recarga electrónica.

3. Que el participe inactivo es distribuidor y comercializador autorizado para Colombia de los productos y servicios del operador de telecomunicaciones, en virtud del cual el participe inactivo tiene la posibilidad de distribuir productos virtuales.

[...]

6. Que para la distribución y comercialización de los productos virtuales, el participe gestor cuenta con una infraestructura que le permite comercializar directa o indirectamente dichos productos.

[...]

CLAUSULA SEXTA: RESPONSABILIDAD FRENTE A TERCEROS. El participe gestor se reputará único dueño de la actividad de comercialización que regula el presente contrato frente a terceros, y será el único responsable por el pago de las obligaciones derivadas de este contrato y contraídas con terceros, tales como PDV, proveedores, clientes finales y otros. [...]

El participe inactivo no actuará frente a terceros durante el proceso de comercialización de los productos por parte del participe gestor y, su responsabilidad se limita a su aporte⁸.

⁶ Fls 79-87 c.a.1.

⁷ Fls 67-68 c.a.1.

⁸ Fls 71-78 c.a.1.

(ii) COMCEL:

2. El investigado Grupo Akkar Colombia Ltda. es cliente de COMCEL S.A.

Adicionalmente, existe una relación comercial de venta de pines de lo cual no hay contrato.

3. El margen de utilidad es un descuento que COMCEL S.A. le otorga al mayorista y este corresponde al 8%.

4. El investigado actúa a nombre propio⁹.

(iii) TIGO¹⁰:

2. Indicar el tipo de relación jurídica y anexar fotocopia del contrato correspondiente? R/ Oferta comercial de venta de recargas electrónicas.

3. Indicar el margen de utilidad valor de comisión, valor de honorarios, valor de la participación, valor de los descuentos concedidos? R/ Mayo y Junio 2010=9,5% descuento.

4. Indicar si el cliente actúa en representación de COLOMBIA MOVIL S.A. E.S.P. o actúa a nombre propio?. R/ Actúan a nombre de ellos mismos (Grupo Akkar). No tienen la representación de Colombia Móvil S.A. Tiene un cupo asignado para compra de recargas electrónicas prepago (medio de pago), y su remuneración la constituye el descuento en la comercialización de estos medios de pagos .

(iv) TELMEX¹¹:

Respecto de la existencia de contrato con el Grupo Akkar Colombia Ltda. para la venta de pines o recarga en línea de minutos, me permito informar que Telmex Colombia S.A., solamente tiene con el contribuyente en mención una relación comercial de compra y venta y, por lo tanto, no hay ningún tipo de contrato sobre dicha comercialización.

⁹ Fls 88-93, 131-136 c.a.1.

¹⁰ Fls 94-111, 127-130 c.a.1.

¹¹ Fls 204-210 c.a.2.

Finalmente, me permito manifestar que el Grupo Akkar Colombia Ltda. no actúa a nombre de Telmex Colombia S.A., dado que no hay tal representación.

3.4.4. A esas respuestas se anexaron los valores de las recargas en línea y de los "descuentos" entregados al contribuyente. Con fundamento en esos documentos, la DIAN realizó el siguiente cuadro¹²:

Empresa	Valor Bruto	Valor Neto	Descuento o utilidad reconocido	Valor IVA 16%
COLOMBIA MÓVIL S.A.	1.535.359.133	1.389.500.000	145.859.133	23.337.461
COMCEL S.A.	5.197.761.528	4.781.940.606	415.820.922	66.531.348
SOLIDDA S.A.S.	1.589.041.842	1.447.906.806	141.135.036	22.581.606
TELMEX COL S.A.	7.095.854.634	6.528.186.634	567.668.371	90.826.939
TOTAL	15.418.017.137	14.147.533.675	1.270.483.462	203.277.354

3.5. De acuerdo con las pruebas relacionadas, la Sala encuentra que la actividad que realizó el contribuyente en el período discutido, consistió en un *servicio de intermediación de recargas en línea* y, por ende, el mismo está sujeto al impuesto sobre las ventas.

3.5.1. El artículo 420 del Estatuto Tributario establece que el IVA se aplica sobre los servicios prestados en el territorio nacional y, para esos efectos, se entiende por *servicio* "**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 remuneración¹³".

En este caso, **se configuran todos los elementos que definen la prestación de un servicio** para efectos de IVA, porque la actividad económica desarrollada por el contribuyente se concreta en obligaciones de hacer, en cumplimiento de las cuales, sirvió de intermediaria en la

¹² Informe final de acción de fiscalización. FI 229 c.a.2.

¹³ Definición de servicios para efectos de IVA. Decreto 1372 de 1992, artículo 1º.

comercialización de recargas en línea, a cambio de una contraprestación.

Esa actividad no se trató de una simple venta de bienes: recargas en línea o medios de pago del servicio de comunicaciones, como lo sostiene el actor; sino que va más allá, en tanto el contribuyente suministró por cuenta propia toda una infraestructura tecnológica, equipos, personal directivo, comercial y de mantenimiento, que sirvió de puente entre los operadores de comunicaciones (COLOMBIA MOVIL –hoy TIGO, COMCEL, y TELMEX) y SOLIDDA GROUP, los tenderos y el usuario final.

Es así, como esa estructura le permitió poner en relación a dos o más personas, transmitiendo y validando datos, y facilitando a sus clientes la venta y entrega de las recargas, en favor de un tercero y por una retribución, **lo que constituye una obligación de hacer que denota la existencia de un servicio.**

De modo que, la operación económica analizada se concreta en la labor de mediador en la trasmisión de datos de recargas entre el operador, tenderos y usuario final, mediante el uso de una infraestructura tecnológica y el suministro de equipos a los tenderos, así como su mantenimiento; **por lo que no es posible desconocer que el contribuyente prestó un servicio como intermediario¹⁴ en la cadena de distribución del servicio de comunicaciones.**

Esto, independientemente que la actividad se realice de forma directa con los operadores de comunicaciones (COMCEL, TIGO y TELMEX) o, según lo dicen, mediante un contrato de cuentas en participación (SOLIDAD GROUP). **En ambos eventos la sociedad hizo la intermediación y la transmisión de los datos.**

3.5.2. Lo que se ratifica en el hecho de que como “**compensación por su labor de intermediación**”, el operador le vende al intermediario la recarga en línea por un menor valor al asignado para la venta al público, que **aunque se le dé la connotación de “descuento”, para efectos de IVA, constituye la contraprestación por la intermediación en la comercialización¹⁵.**

¹⁴Según el diccionario de la Real Academia Española, intermediar significa: *“Dicho de un proveedor, de un tendero, etc.: Que median entre dos o más personas, y especialmente entre el productor y el consumidor de géneros o mercancías”.*

¹⁵ En igual sentido se pronunció el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en el Proceso 11001-03-27-000-2012-00038-00 (19591). Sentencia del 15 de noviembre de 2017. C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Así también lo informaron los operadores de comunicaciones, quienes reportaron que el descuento entregado constituía la utilidad o remuneración por la actividad de comercialización que realizaba el Grupo Akkar Colombia Ltda.

Por las razones expuestas, no es posible considerar que esos ingresos deriven de la venta de medios de pago de servicios de telecomunicaciones, a que se refiere el artículo 157 de la Ley 1607 de 2012¹⁶, pues como se ha expuesto, la actividad del contribuyente no se limitó a la venta de las recargas, sino que constituye un servicio de intermediación y transmisión de datos.

En tal sentido, como el servicio de intermediación constituye un hecho generador del impuesto a las ventas, la remuneración percibida por el mismo, esto es el denominado "descuento" se encuentra gravado con IVA.

3.5.3. Finalmente, se precisa que las compras de recarga en línea que realizó la sociedad a los operadores de comunicaciones no están gravadas con IVA, como lo determinó la DIAN, porque de conformidad con el artículo 429 del Estatuto Tributario¹⁷, en los servicios, entre ellos, el de comunicación, el impuesto se causa una vez se preste el servicio y en cabeza del operador. Pero esa situación no implica que el servicio de intermediación que realizó la actora no se encuentre sujeto a IVA,

¹⁶ Ley 1607 de 2012. Artículo 157. Adiciónese el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"Artículo 102-4. *Ingresos brutos derivados de la compra venta de medios de pago en la prestación de servicios de telefonía móvil.* Para efectos del impuesto sobre la renta y territoriales, en la actividad de compraventa de medios de pago de los servicios de telecomunicaciones, bajo la modalidad de prepago con cualquier tecnología, el ingreso bruto del vendedor estará constituido por la diferencia entre el precio de venta de los medios y su costo de adquisición.

Parágrafo 1o. Para propósitos de la aplicación de la retención en la fuente a que haya lugar, el agente retenedor la practicará con base en la información que le emita el vendedor.

¹⁷ Estatuto Tributario. Artículo 429. Momento de causación. El impuesto se causa:

[...]

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

porque el mismo es independiente del servicio de comunicación de los operadores y, además, no ha sido excluido o exonerado del impuesto, por tal motivo, debe gravarse sobre el valor pagado por ese servicio.

3.6. En consecuencia, no prospera el cargo para el apelante.

4. Sanción por inexactitud

4.1. Según la demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

4.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la omisión de ingresos gravados y el IVA derivado de los mismos, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto¹⁸.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pruebas en el expediente demuestran que la actora prestó un servicio de intermediación y la normativa tributaria es clara en señalar que el mismo se encuentra sujeto al impuesto sobre las ventas.

¹⁸ Esta conducta también se encuentra sancionada en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

4.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²⁰, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

5. Sobre la condena en costas

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

6. Decisión

Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados,

¹⁹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

²⁰ Estatuto Tributario. Artículo 647. Sanción por inexactitud. [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

Adicionalmente, ordenará no condenar en costas en esta instancia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de la declaración de IVA del período 6 del año 2010 en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud.

IVA Bimestre 6 de 2010

Concepto	Privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar del período fiscal	0	203.277.000	203.277.000
Saldo a favor del período fiscal	1.116.000	0	0
Saldo a favor período fiscal anterior	644.000	0	0
Retenciones por IVA	0	0	0
Saldo a pagar por impuesto generado	0	203.277.000	203.277.000
Sanciones	0	327.029.000	204.393.000
Total saldo a pagar	0	530.306.000	407.670.000
Total saldo a favor	1.760.000	0	0

Liquidación
Sanción por
inexactitud

	DIAN	CE
Saldo a favor declarado	1.760.000	1.760.000
Más saldo a pagar	202.633.000 ²¹	202.633.000
Base sanción	204.393.000	204.393.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	327.029.000	204.393.000

²¹ En los actos demandados restaron al saldo a pagar (203.277.000), el saldo a favor del período fiscal anterior (644.000), lo que da como resultado los \$202.633.000. Fl 64 c.p.

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. Modificar el numeral 1º de la sentencia apelada, el cual quedará así:

1. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No.322412013000031 del 15 de febrero de 2013, y de la Resolución No. 900.700 del 18 de marzo de 2014, expedidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, que modificó la declaración de IVA presentada por Grupo Akkar Colombia Ltda. por el bimestre 6 de 2010, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la Grupo Akkar Colombia Ltda. corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia.

2. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. Se reconoce personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Claudia Milena Puerto Guío, de conformidad con el poder que obra en el folio 278 del expediente.

5. Se reconoce personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Ricardo Andrés Sabogal Guevara, de conformidad con el poder que obra en el folio 288 del expediente.

6. Ejecutoriada la presente providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

Aclaro voto

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ