

OFICIO DIAN 091429 DE 2004 – Contexto de la consulta que lo originó / IVA EN SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LA COMERCIALIZACIÓN DE TARJETAS PREPAGO DE TELEFONÍA – Base gravable. Es la compensación por la labor de intermediación que recibe el mayorista representada en el menor valor de venta de las tarjetas por parte del operador respecto de su valor nominal que constituye una utilidad para el intermediario / SERVICIO PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Noción y elementos. La relación de servicio no se afecta ni se altera por la denominación que las partes le den al contrato que suscriben ni por la forma de remuneración pactada / SERVICIO DE INTERMEDIACIÓN EN LA COMERCIALIZACIÓN DE TARJETAS PREPAGO DE TELEFONÍA – Hecho generador del Impuesto al valor agregado IVA

[El] escenario planteado por la consultante, es la venta de las tarjetas prepago de telefonía que las empresas u operadores, emisores de estas, le hace a los distribuidores, mayoristas y subdistribuidores, encargados de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general. Venta que no corresponde con el valor nominal o facial de la especie, sino por uno menor, dándosele la connotación de descuento a esa diferencia, que representaría para el distribuidor o mayorista la “utilidad”, “compensación”, “retribución” o “comisión” por la labor de comercialización. Es decir, contrario a lo propuesto por la parte actora en la demanda, en la consulta no se propuso la venta de tarjetas prepago a un mayorista, aislada a la intermediación para su comercialización. De manera que, en la consulta, se sugirió una compraventa en la que participan las empresas u operadores, emisores de las tarjetas prepago, como vendedoras y los comerciantes (distribuidores, mayoristas o subdistribuidores) como compradores, lo que descartaría la actuación de estos últimos como agentes o representantes del operador, más no como intermediarios en la cadena de comercialización de las tarjetas prepago de telefonía, para que llegue a su destinatario final, el usuario de servicio. (...) [P]ara la DIAN, cuando el operador le vende la tarjeta prepago de telefonía al intermediario, como partícipe en la cadena comercial, concediéndole un descuento sobre su valor nominal (valor de venta al público), esa diferencia representa una utilidad para el comerciante, que constituye la base gravable para efectos de liquidar el IVA. (...) Así las cosas, se concluye que con el IVA se grava toda actividad (servicio) que genera una contraprestación, siempre que no provenga de una relación laboral, independientemente de su denominación y forma de remuneración, a menos que dicho servicio esté excluido (art. 476 del ET) o exento (art. 481 *lb*). En el caso concreto, aunque la consultante esbozó un negocio de “venta” de tarjetas prepago de telefonía a un distribuidor o mayorista, advierte la Sala que ese planteamiento se hizo en relación con la labor de comercializar dichas tarjetas, por parte de su “comprador”, por lo que no es posible desconocer su labor como **intermediario** en la cadena de distribución de las tarjetas de telefonía. Como “compensación por su labor de comercialización”, según se expuso en la consulta, el operador le vende al intermediario la tarjeta 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. En este orden de ideas, encuentra la Sala que en el caso planteado por la consultante, se presentan los elementos que definen la prestación de un servicio para efectos del IVA, porque independientemente de la denominación que se le dé al contrato o convenio entre las partes (operador y mayorista), es claro, para el asunto examinado, que en este está ausente un vínculo laboral, que se encuentra sobreentendida la obligación de hacer, en este caso, distribuir las tarjetas prepago de telefonía, por el entorno en el que se surte el acuerdo de las partes, a cambio de un descuento en el valor nominal de la tarjeta, que representa una utilidad para el mayorista. Por lo anterior,

se concluye que el oficio demandado no está viciado de nulidad, porque en este se establece que independientemente de la denominación que se le dé al contrato suscrito entre el operador del servicio de telefonía móvil con el distribuidor o mayorista de las tarjetas prepago, encargados de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general, se causa el impuesto sobre el valor agregado, por tratarse de la prestación de un servicio, motivo por el cual, no prospera este cargo.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 150 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 338 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 420 LITERAL C / DECRETO 1372 DE 1992 – ARTÍCULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 476 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 481

NORMA DEMANDADA: Oficio 091429 de 2004 (30 de diciembre) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN (Parcial) (No anulado)

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la definición de servicio para efectos del IVA se cita el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 13 de noviembre de 2003, radicado 25000-23-27-000-2001-01276-01(13646), C.P. Ligia López Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D. C., quince (15) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 1001-03-27-000-2012-00038-00 (19591)

Actor: MARGARITA DIANA SALAS SÁNCHEZ

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La doctora Margarita Diana Salas Sánchez, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo (CCA), solicitó la nulidad parcial del oficio de la UAE – DIAN nro. 091429 de 30 de diciembre de 2004, en los apartes subrayados:

(...)

En el segundo evento, tratándose de la venta directa de la tarjeta por parte del operador al intermediario con un descuento sobre el valor nominal de la misma y corresponder esta diferencia a la utilidad obtenida, tal diferencia constituye base gravable para efectos de liquidar el IVA (sic) correspondiendo como tarifa aplicable la general, sin perjuicio, claro está, que el operador continúe siendo responsable por el IVA (sic) causado en la prestación del servicio.

En consecuencia, en la venta de tarjetas prepago de telefonía, básica conmutada o móvil, no se causa impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de telefonía, pues el mismo se halla incorporado en su valor de venta. El intermediario en la venta de las tarjetas responde por el IVA (sic) causado a título de comisión **o sobre la utilidad percibida.**

En materia del Impuesto sobre la renta, dando aplicación al principio tributario según el cual “todo ingreso obtenido y que sea susceptible de producir un incremento del patrimonio en el momento de su percepción, es gravado en principio, siempre y cuando no haya sido expresamente exceptuado”; y teniendo en cuenta que la utilidad que se genera está enmarcada dentro del concepto de comisión **o utilidad arriba esbozado**, se debe practicar una retención en la fuente, primero a las comisiones pagadas por el operador autorizado al distribuidor directo como retribución por sus servicios, posteriormente cuando el distribuidor directo pague comisiones a sus distribuidores o subdistribuidores por la comercialización del producto, debe efectivamente realizarse la retención en la fuente sobre las comisiones pagadas o abonadas a quien preste sus servicios, entendiendo que cada uno es responsable por los impuestos que genere su propia actividad.

(...)

1. ANTECEDENTES

1.1 Pretensiones de la demanda

La parte demandante solicitó la nulidad parcial del oficio de la UAE – DIAN nro. 091429 de 30 de diciembre de 2004, “por establecer que se genera IVA en la venta de un derecho”.

Como consecuencia de dicha nulidad, le pidió a esta Corporación “indicar que los demás pronunciamientos de las Autoridades Tributarias concordantes con el Oficio demandado, no son aplicables en razón de la declaratoria de nulidad del acto acusado”¹.

1.2 Normas violadas y concepto de la violación

Los apartes demandados se acusan de ilegalidad por vulnerar los artículos 150 y 338 de la Constitución Política (CP), 420 del Estatuto Tributario (ET) y 1 del Decreto 1372 de 1992.

Violación del artículo 420 del ET por establecer un hecho generador de IVA no consagrado expresamente por la ley. Violación del principio de legalidad previsto en los artículos 150 y 338 de la CP

La compraventa de tarjetas prepago² no causa el impuesto sobre las ventas, porque se trata de la venta de un derecho³ que puede ser enajenado directamente por el operador o indirectamente a través de distribuidores primarios o secundarios.

Como la tarjeta prepago representa el derecho al servicio de telecomunicaciones, lo que se enajena, es el derecho a disfrutar del servicio de telefonía⁴.

Bajo esta modalidad contractual, el comprador (mayorista) se hace dueño del derecho y, en consecuencia, puede disponer de los minutos representados materialmente por la tarjeta de plástico, de acuerdo a su conveniencia, pudiendo enajenarlos, perderlos por el paso del tiempo, donarlos o consumirlos. De ninguna manera, se le está prestando un servicio al operador.

¹ FI. 12.

² En los términos de los artículos 333 de la CP y 824 del C. de Co., las tarjetas prepago de telefonía pueden ser objeto tanto de contratos de intermediación o comisión, como también de compraventa.

³ Conforme con el artículo 9 de la resolución nro. 3066 de 2011 proferida por la CRT que define la tarjeta prepago de telefonía.

⁴ Las autoridades tributarias han aceptado, de forma reiterada, que el IVA no se genera en la venta de intangibles como el *Know How*, de derechos como los deportivos y patrimoniales inherentes a la propiedad industrial. En este sentido, se observan los conceptos de la DIAN nros. 69743 de 1º de agosto de 2001, concepto unificado 00001 de 2003 y 63288 de 16 de agosto de 2007, respectivamente.

Con el oficio demandado se violó el artículo 420 del ET, porque la compraventa gravada con IVA es aquella que recae sobre bienes corporales muebles, no sobre el derecho a acceder a un servicio, en este caso, de telecomunicaciones – telefonía móvil.

En la compraventa de las tarjetas prepago, no se genera el IVA, sin perjuicio de que cuando el usuario de la tarjeta haga uso del servicio de telefonía, se genere el correspondiente impuesto sobre las ventas.

Violación del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, porque en la comercialización de las tarjetas de telefonía móvil no siempre existe un servicio de intermediación

Se desconoció el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, porque con el oficio demandado se están asimilando los efectos de la operación de compraventa de tarjetas de telefonía con la de intermediación remunerada a través de una comisión, lo que conduce a la restricción de la libertad de las partes en las formas de contratación.

Los apartes demandados son nulos, *“siempre que se entienda que (...) consagran una presunción tendiente a establecer que en la comercialización de las tarjetas de telefonía **siempre** existe una intermediación, olvidando que para estos efectos, puede existir una compraventa de las tarjetas, que excluye cualquier intermediación, lo cual no estaría sujeto al Impuestos sobre las Ventas”*⁵ (Negrilla y subraya original).

1.3 Contestación de la demanda

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, porque si la consulta que dio lugar al oficio demandado hace referencia a la venta de tarjetas a través de intermediarios mayoristas, es claro que no se está consultando por la venta de la tarjeta como tal, sino por el tratamiento fiscal del comisionista por el servicio que presta.

⁵ Fl. 12.

No se debe confundir el servicio de telefonía móvil con el que presta un intermediario mayorista que adquiere las tarjetas con un descuento para colocarlas en el mercado al público, porque son hechos diferentes.

En este caso, interesa el servicio que presta el intermediario mayorista que no está expresamente excluido o exento del IVA.

La definición de servicio para efectos de IVA (art. 1 Dto. 1372/92) aplica para el caso del servicio que presta un comisionista mayorista por la venta de las tarjetas de telefonía móvil, en la medida en que se trata de una labor que realiza una persona natural o jurídica sin relación laboral con el operador, por la que obtiene una comisión, servicio que se encuentra reglado en la legislación tributaria como gravado.

1.4 Alegatos de conclusión

1.4.1 **La entidad demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y agregó que en el Concepto de la DIAN nro. 074577 de 12 de octubre de 2005, se precisó que la práctica comercial indica que entre el emisor de la tarjeta y el consumidor final del servicio participan una serie de intermediarios cuya función no es darle valor agregado al servicio, sino facilitar su comercialización, razón por la cual, no tienen la calidad de responsables respecto del servicio, sino por la comisión que perciben.

Además, en el Concepto de la DIAN nro. 29922 de 11 de abril de 2006, se concluyó que si el valor de la tarjeta prepago no es utilizado o consumido en su totalidad por el usuario, no se genera el IVA para el operador o prestador del servicio sobre el valor correspondiente al saldo no utilizado.

1.4.2 La **parte demandante** insistió en las razones expuestas en la demanda y recalcó que se solicita la nulidad del oficio demandado, porque las autoridades tributarias establecen la presunción, según la cual, en todos los casos de enajenación de tarjetas prepago de telefonía móvil existe la prestación de un servicio de intermediación, sin considerar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 420 del ET, no se causa el hecho generador del IVA cuando lo que se está

enajenando es el derecho⁶ a disfrutar del servicio de telefonía móvil, independientemente que entre las partes se haya acordado un menor valor del derecho incorporado en la tarjeta o que se puedan efectuar ventas sucesivas mediante intermediarios.

Concluyó, que al igual que lo hizo la DIAN, el agente del Ministerio Público incurrió en el error de considerar que el segundo supuesto objeto de la consulta versa sobre la venta de tarjetas prepago de telefonía móvil a través de intermediación, obviando que la consulta planteada parte del supuesto de venta directa en la que no siempre se pacta un contrato de prestación de servicios de intermediación.

1.5 Concepto del Ministerio Público

El Agente del Ministerio Público solicitó que se niegue las pretensiones de la demanda, porque carece de sustento jurídico la afirmación de la parte actora, según la cual, en la comercialización de la tarjeta prepago se transfiere un derecho, no un bien corporal mueble.

Aunque en el Concepto Unificado del IVA nro. 001 de 2003, citado en la demanda, se hace referencia al derecho a disfrutar del servicio de telefonía, también se indica que la tarjeta es un instrumento de pago.

Así las cosas, en cuanto el operador se vale de las tarjetas prepago para ofrecer el servicio, el derecho al que se refiere la parte demandante, en realidad, es una cantidad determinada de minutos a disposición del usuario.

En este caso, el IVA no está condicionado al uso, sino al hecho de la prestación del servicio que ofrece el operador por medio de esa tarjeta con minutos.

Como la tarjeta no representa un derecho, carece de sustento el argumento que respalda la solicitud de ilegalidad del oficio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

⁶ Las tarjetas de telefonía móvil incorporan un derecho que le permite al consumidor disfrutar del servicio de telefonía móvil que presta el operador del mismo, tal como se expuso en la resolución nro. 3066 de 2011 de la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones y en el Concepto Unificado del IVA Nro. 001 de 2003 y en el oficio nro. 029922 de 11 de abril de 2006, proferidos por la UAE – DIAN.

1. El problema jurídico

El problema jurídico que se debe resolver es el siguiente: ¿la “venta” de las tarjetas de telefonía móvil al distribuidor o mayorista, encargados de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general, causa el impuesto sobre el valor agregado?

2. Los términos en los que se presentó la “consulta de concepto” que dio lugar al acto administrativo demandado. Precisiones respecto del escenario planteado en la consulta

2.1 En la consulta radicada el 2 de agosto de 2004, se expuso lo siguiente:

(...)

Como bien lo explica el concepto unificado 0001 de 2.003, la tarjeta prepago, es un instrumento de pago que otorga derecho a disfrutar el servicio de telefonía. Sin embargo, no son las empresas u operadores, emisores de las tarjetas, quienes se encargan directamente de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general, sino que dicha labor se efectúa por medio de la red de distribuidores, mayoristas y subdistribuidores de esas mismas empresas, sin que medie entre ellos ningún tipo de vínculo laboral, sino comercial.

*El mecanismo utilizado para el efecto en la primera transacción, es que **el emisor u operador le vende al distribuidor o mayorista las tarjetas**, no por el valor nominal o facial de la especie, sino este disminuido en un factor variable o fijo, según la condición comercial entre ellos, al que se le da la connotación de **descuento** sobre el valor nominal de la especie. Por ejemplo, valor nominal de \$10.000, menos descuento \$1.000, valor facturado \$9.000.*

Esta diferencia o utilidad** entre el valor neto y el valor nominal de la especie, es la que se aprovecha por el mayorista o distribuidor o subdistribuidor, como **compensación por su labor de comercialización.

Por la naturaleza de la operación, tales como: venta de una especie como medio de prepago de un servicio gravado con el IVA y el tratamiento contable que se la

(sic) da como descuento en la venta por parte del operador o emisor, ¿Debería entenderse que tal **retribución** se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas?

¿Es realmente una retribución, o existe alguna consideración de orden legal para asimilarlo a un contrato de suministro?

¿Qué sucede, si del valor hipotético determinado como descuento (ó utilidad), no se usufructúa la totalidad del valor establecido inicialmente, sino una parte cuando se revende?. (sic) Por ejemplo, el valor nominal es de \$10.000, se adquiere en \$9.000 y se revende en \$9.500.

La diferencia del ejemplo, son una especie de **comisión**?, Se (sic) encuentra gravada esta con IVA?, ¿Cuándo (sic) se causaría el IVA?, ¿Cómo (sic) debería facturarse?, Como (sic) se aplica la retención en IVA si del caso existiese? Que (sic) tarifa aplicaría, dado las diferenciales en el servicio de fija y móvil?

Por último, tal como lo aseguran algunos operadores o prestadores del servicio de telefonía, ¿Es dable asumir que en la venta de las tarjetas prepago hechas por distribuidores y mayoristas (diferentes al emisor u operador, con lo cual se obtiene el margen de utilidad deseado), no debe liquidarse IVA? Teniendo en cuenta que estas corresponden a un medio de pago para acceder al servicio de telecomunicaciones y no constituyen el servicio mismo, conforme a las previsiones del artículo 420 del estatuto (sic) Tributario, ya que el IVA se causará cuando efectivamente el usuario haga uso de la tarjeta.

Que (sic) impacto tendría en el impuesto sobre la renta por efectos de las modificaciones en las declaraciones de IVA, toda vez que al determinarse como gravado con IVA un servicio, las bases para calcular el impuesto serían diferentes, ya que se habría registrado en ingreso en renta incluido en este el IVA, implicaría modificar o disminuir los ingresos, que (sic) pasaría con la renta líquida determinada inicialmente?

(...)⁷ (Subraya y negrilla de la Sala).

⁷ Fls. 33 a 34.

2.2 Como se observa, / [E]l escenario planteado por la consultante, es la venta de las tarjetas prepago de telefonía que las empresas u operadores, emisores de estas, le hace a los distribuidores, mayoristas y subdistribuidores, encargados de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general.

Venta que no corresponde con el valor nominal o facial de la especie, sino por uno menor, dándosele la connotación de descuento a esa diferencia, que representaría para el distribuidor o mayorista la “*utilidad*”, “*compensación*”, “*retribución*” o “*comisión*” por la labor de comercialización.

Es decir, contrario a lo propuesto por la parte actora en la demanda, en la consulta no se propuso la venta de tarjetas prepago a un mayorista, aislada a la intermediación para su comercialización.

De manera que, en la consulta, se sugirió una compraventa en la que participan las empresas u operadores, emisores de las tarjetas prepago, como vendedoras y los comerciantes (distribuidores, mayoristas o subdistribuidores) como compradores, lo que descartaría la actuación de estos últimos como agentes o representantes del operador, más no como intermediarios en la cadena de comercialización de las tarjetas prepago de telefonía, para que llegue a su destinatario final, el usuario de servicio. (...)

3. Respuesta de la UAE – DIAN mediante el oficio nro. 091429 de 30 de diciembre de 2004, demandado

3.1 La Administración absolvió la anterior consulta en los siguientes términos:

(...)

Ref.: Consulta radicada bajo el número 61418 de 02/08/2004

(...)

Pregunta usted, cuál es el tratamiento en materia de IVA en la enajenación de tarjetas prepago de telefonía, básica conmutada o móvil, cuando la venta al público se realiza a través de un mayorista, mediante la modalidad de comisión o

mediante la venta directa a este con un descuento sobre el valor nominal de la tarjeta?

(...)

Respecto del primero interrogante, cuando el operador del servicio de telefonía coloca al público las tarjetas de prepago a través de un mayorista al que reconoce una comisión por la venta de las mismas, es claro que se está en **presencia de un servicio** que por prestarse en el territorio nacional, conforme al **literal b) del artículo 420 del E.T.**, constituye hecho generador del impuesto sobre las ventas.

(...)

En el segundo evento, tratándose de la venta directa de la tarjeta por parte del operador al intermediario con un descuento sobre el valor nominal de la misma y corresponder esta diferencia a la utilidad obtenida, tal diferencia constituye base gravable para efectos de liquidar el IVA (sic) correspondiendo como tarifa aplicable la general, sin perjuicio, claro está, que el operador continúe siendo responsable por el IVA (sic) causado en la prestación del servicio.

En consecuencia, en la venta de tarjetas prepago de telefonía, básica conmutada o móvil, no se causa impuesto sobre las ventas por la prestación del servicio de telefonía, pues el mismo se halla incorporado en su valor de venta. El intermediario en la venta de las tarjetas responde por el IVA (sic) causado a título de comisión **o sobre la utilidad percibida.**

En materia del Impuesto sobre la renta, dando aplicación al principio tributario según el cual “todo ingreso obtenido y que sea susceptible de producir un incremento del patrimonio en el momento de su percepción, es gravado en principio, siempre y cuando no haya sido expresamente exceptuado”; y teniendo en cuenta que la utilidad que se genera está enmarcada dentro del concepto de comisión **o utilidad arriba esbozado**, se debe practicar una retención en la fuente, primero a las comisiones pagadas por el operador autorizado al distribuidor directo como retribución por sus servicios, posteriormente cuando el distribuidor directo pague comisiones a sus distribuidores o subdistribuidores por la

comercialización del producto, debe efectivamente realizarse la retención en la fuente sobre las comisiones pagadas o abonadas a quien preste sus servicios, entendiéndose que cada uno es responsable por los impuestos que genere su propia actividad.

(...) (Los apartes subrayados corresponden a los demandados en este proceso).

3.2 Conforme con lo anterior, / [P]ara la DIAN, cuando el operador le vende la tarjeta prepago de telefonía al intermediario, como partícipe en la cadena comercial, concediéndole un descuento sobre su valor nominal (valor de venta al público), esa diferencia representa una utilidad para el comerciante, que constituye la base gravable para efectos de liquidar el IVA. (...)

4. Violación de los artículos 150 y 338 de la CP y 420 del ET

4.1 Para la parte actora, con la expedición del oficio demandado se desconocen los artículos 150 y 338 de la CP y 420 del ET, porque se establece un hecho generador de IVA que no está expresamente previsto en la ley, al gravarse la venta de un derecho.

4.2 Al respecto, advierte la Sala que la parte demandante parte de un error al argumentar que la operación que se grava con IVA es la “*venta de un derecho*” contenido en las tarjetas prepago de telefonía, cuando, del contenido del acto demandado, se infiere que se hace referencia a la **prestación de un servicio**, al que se le ha dado la connotación de “venta”.

4.3 Conforme con el literal c) del artículo 420 del ET, el impuesto a las ventas se aplicará sobre la prestación de servicios en el territorio nacional, o desde el exterior, con excepción de los expresamente excluidos.

4.4 En los términos del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992⁸, se entiende por servicio, para efectos del impuesto sobre las ventas: *“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*

⁸ Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6a de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

*intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración”*⁹
(Negrilla de la Sala).

4.5 De acuerdo con la anterior definición de servicio, se extraen los siguientes elementos: (i) la presencia de dos partes (una que contrata y otra que ejecuta la actividad, labor o trabajo), (ii) la prestación de una obligación de hacer (no importa si predomina el factor material o intelectual), (iii) una contraprestación (en dinero o especie) y (iv) la ausencia de vínculo laboral.

4.6 Verificados los anteriores elementos, se está ante una relación de servicios para efectos del IVA, que no se ve afectada o alterada por la denominación que las partes le den al contrato que suscriben, como tampoco por la forma de remuneración pactada.

4.7 Así las cosas, se concluye que con el IVA se grava toda actividad (servicio)

⁹ Esta definición fue analizada por el Consejo de Estado en la sentencia de 13 de noviembre de 2003, radicado nro. 25000-23-27-000-2001-01276-01 (13646), C.P. Ligia López Díaz, en los siguientes términos:

“De acuerdo con la anterior definición, el servicio se concreta en una obligación de hacer, esto es, una prestación cuyo objeto es la realización de actos positivos, diferentes de la transferencia de la propiedad de algún bien o de las obligaciones de dar.

Esta actividad, labor o trabajo debe ser realizada por una persona natural, jurídica o una sociedad de hecho en favor de un tercero, en consecuencia, en aquellas labores desarrolladas por una persona para sí misma, no se entiende prestado un servicio para efectos del impuesto sobre las ventas.

Quien desarrolla la actividad no debe tener una relación de dependencia laboral con quien contrata la ejecución, lo cual implica que la labor prestada por el trabajador a su empleador, bajo su dependencia y subordinación, y mediante una remuneración denominada salario; no constituye un servicio objeto del IVA.⁹ Por lo tanto, los contratos laborales están excluidos del Impuesto.

Por último, para que se entienda prestado un servicio, debe existir una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de pago. En consecuencia, si se trata de una actividad prestada en forma gratuita, no se causa impuesto sobre las ventas”.

que genera una contraprestación, siempre que no provenga de una relación laboral, independientemente de su denominación y forma de remuneración, a menos que dicho servicio esté excluido (art. 476 del ET) o exento (art. 481 *lb*).

4.8 En el caso concreto, aunque la consultante esbozó un negocio de “venta” de tarjetas prepago de telefonía a un distribuidor o mayorista, advierte la Sala que ese planteamiento se hizo en relación con la labor de comercializar¹⁰ dichas tarjetas, por parte de su “comprador”, por lo que no es posible desconocer su labor como **intermediario**¹¹ en la cadena de distribución de las tarjetas de telefonía.

Como “compensación por su labor de comercialización”, según se expuso en la consulta, el operador le vende al intermediario la tarjeta 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.

4.9 En este orden de ideas, encuentra la Sala que en el caso planteado por la consultante, se presentan los elementos que definen la prestación de un servicio para efectos del IVA, porque independientemente de la denominación que se le dé al contrato o convenio entre las partes (operador y mayorista), es claro, para el asunto examinado, que en este está ausente un vínculo laboral, que se encuentra sobreentendida la obligación de hacer, en este caso, distribuir las tarjetas prepago de telefonía, por el entorno en el que se surte el acuerdo de las partes, a cambio de un descuento en el valor nominal de la tarjeta, que representa una utilidad para el mayorista.

4.10 Por lo anterior, se concluye que el oficio demandado no está viciado de nulidad, porque en este se establece que independientemente de la denominación que se le dé al contrato suscrito entre el operador del servicio de telefonía móvil con el distribuidor o mayorista de las tarjetas prepago, encargados de localizar, comercializar o vender las especies entre el público consumidor en general, se causa el impuesto sobre el valor agregado, por tratarse de la prestación de un servicio, motivo por el cual, no prospera este cargo.

¹⁰ Según el diccionario de la Real Academia Española, comercializar significa “*Dar a un producto condiciones y vías de distribución para su venta*”.

¹¹ Según 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*”.

5. Violación del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992

5.1 Para la parte actora, se vulnera esta norma porque en el oficio demandado la DIAN consagra “*una presunción tendiente a establecer que en la comercialización de las tarjetas de telefonía siempre existe una intermediación, olvidando que para estos efectos, puede existir una compraventa de las tarjetas, que excluye cualquier intermediación*”¹² (Texto original), lo que restringe la libertad de las partes en la forma de contratación.

5.2 La Sala no comparte esta apreciación, porque la DIAN no se limitó a analizar dicha situación. Al respecto, se retoman los argumentos expuestos con anterioridad y se agrega que en el oficio nro. 091429 de 30 de diciembre de 2004, la Administración tuvo en cuenta la definición de servicio previsto en el artículo 1 del Decreto 1372 de 1992, razón suficiente para que tampoco prospere este cargo.

5.3 En conclusión, se niegan las pretensiones de la demanda, por los cargos analizados en esta sentencia.

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

FALLA

Primero: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, por los cargos analizados en esta sentencia.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Clara Patricia Quintero Garay, como apoderada de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 88.

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

¹² FI. 12.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ