



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)
Demandante: Movilway Colombia S.A.S.
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (**26356**)
Demandante: Movilway Colombia S.A.S.
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

Temas: Impuesto sobre las Ventas 2011-6. Hecho generador. Venta de intangible. Recargas de tiempo al aire.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de septiembre de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que en su parte resolutive dispuso¹:

PRIMERO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial No. 322412014000190 del 29 de agosto de 2014 y la Resolución No. 007690 del 13 de agosto de 2015, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá– DIAN.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas. (...)."

ANTECEDENTES

El 19 de enero de 2012, Movilway Colombia S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2011, en la que se registró un saldo a favor de \$52.252.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412014000190 del 29 de agosto de 2014, mediante la cual se modificó la declaración de IVA para desconocer ingresos por operaciones no gravadas y adicionarlos como ingresos de operaciones gravadas a la tarifa del 16%, imponer sanción por inexactitud y determinó un total saldo a pagar de \$604.225.000.

El 30 de octubre de 2014, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue resuelto mediante la Resolución nro. 007690 del 13 de agosto de 2015, confirmando el acto recurrido en su totalidad.

¹ Folio 25 del índice 2 SAMAI.



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

DEMANDA

Pretensiones

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, **Movilway Colombia S.A.S.**, formuló las siguientes pretensiones²:

"A. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412014000190 del 29 de agosto de 2014, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos, que modificó la declaración del impuesto sobre las Ventas de MOVILWAY COLOMBIA S.A.S. por el sexto (6°) bimestre del año gravable 2011.

B. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 007690 del 13 de agosto de 2015, notificada personalmente el 26 de agosto de 2015, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos, por medio de la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión mencionada en el literal anterior.

C. Que a título de Restablecimiento del Derecho, se declare que MOVILWAY COLOMBIA S.A.S., presentó en debida forma su declaración de Impuesto sobre las Ventas del sexto (6°) bimestre del año gravable 2011, por lo que la misma se encuentra en firme, no habiendo lugar a la determinación de un mayor impuesto, así como tampoco a la imposición de una sanción por inexactitud a su cargo.

D. De conformidad con lo dispuesto en lo Arts. 188 del C.P.A.C.A y 365 del Código General del Proceso, solicito se condene en costas a la entidad demandada por actuación arbitraria y negligente".

Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 36, 83, 95 numeral 9 de la Constitución Política de Colombia; 102-4, 647, 683 y 742 del Estatuto Tributario Nacional; 193 numerales 1, 2, 3 y 6, 197 numeral 5 de la Ley 1607 de 2012; 264 de la Ley 223 de 1995.

Concepto de la violación³

Como **concepto de la violación** expuso, en síntesis, lo siguiente:

La demandante desarrolla una operación de venta de un intangible que no está gravado con IVA, y aunque los operadores del servicio de telecomunicaciones a través de distribuidores comercialicen su servicio no implica que estos últimos sean prestadores ni intermediarios, pues si fuese así no tendrían inventarios ni saldos de inventarios, ni capacidad de disponer de los productos virtuales en prepago, dado que estarían supeditados a las instrucciones del mandante.

² Folio 3 c. p. índice 2 SAMAI.

³ Folios 8 a 43 c. p.



Agrega que no tiene el carácter de intermediario en razón a que, de serlo, el único flujo de caja sería el generado al destinatario o usuario final y el del pago de la comisión por parte del operador a favor del intermediario. Además, la demandante al asumir su carácter de responsable del impuesto tendría derecho al descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios, aspectos que no se cumplen en el presente caso.

La obligación entre los operadores y la demandante se concreta en una obligación de dar, por cuanto esta paga por los productos virtuales en prepago que entrega de manera definitiva a los usuarios finales, quienes pueden exigir del proveedor de telecomunicaciones la prestación del servicio por el derecho del crédito obtenido.

Adujo que la actividad desarrollada no es una venta de un bien corporal mueble que cause IVA conforme con el artículo 420 del Estatuto Tributario, pues la distribución de los activos adquiridos corresponde a la venta de un intangible y no una mercancía.

El artículo 102-4 del Estatuto Tributario, incorporado por la Ley 1607 de 2012, estableció que para efectos del impuesto sobre la renta e impuestos territoriales la naturaleza de la operación de recargas de tiempo al aire es de venta y no de prestación de servicios, razón por la cual debería recibir el mismo tratamiento para efectos del IVA.

La administración desconoció su propia doctrina en la que señala que la compraventa de bienes incorporeales como los medios de pago no está gravada con IVA en virtud del artículo 421 del Estatuto Tributario, siempre que en la operación se traslade el derecho de dominio, como ocurre en este caso.

Por último, sostuvo que la sanción por inexactitud impuesta es improcedente dado que la administración basa su estudio en una consideración errada sobre la naturaleza del negocio jurídico desarrollado. En todo caso, existe una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

El artículo 102-4 del Estatuto Tributario no es aplicable al impuesto sobre las ventas en razón a que la disposición se refiere a la determinación de las rentas brutas en el impuesto sobre la renta.

Del Contrato C-0400-10, celebrado entre Movilway Colombia Limitada y Telefónica Móviles Colombia S.A se tiene que la actividad económica desarrollada por la demandante no es la compraventa de un intangible que implique la transferencia de dominio de las recargas virtuales que adquieren de los operadores de telefonía móvil, sino la intermediación en el esquema de telecomunicaciones celulares a través de la prestación de servicios de telefonía móvil de los denominados "productos prepagados", que constituye una obligación de hacer bajo la dirección y responsabilidad de los operadores facultados por el Estado, gravada con IVA como se indicó en los actos demandados.

⁴ Folios 116 a 121 c. p., índice 2 SAMAI.



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

Adujo que, si bien solo los operadores están facultados para la prestación de servicios de telecomunicaciones, estos pueden ser comercializados ya sea directamente o a través de agentes que tienen la calidad de intermediarios. Lo anterior con el fin de facilitar el acceso al servicio en la modalidad de prepago por parte de los particulares sin que salga de su potestad el derecho de explotación.

Señaló que se concreta una obligación de hacer basada en servir de canal o intermediario en la prestación del servicio de telefonía móvil y el cliente o consumidor final. En esta operación se transmiten datos del usuario que son validados a través de la plataforma, se entregan las correspondientes recargas cuando las validaciones han sido efectuadas.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A**, declaró la nulidad parcial de los actos demandados bajo los siguientes argumentos⁵:

La actividad de la demandante corresponde a la intermediación en la cadena de distribución de las tarjetas de telefonía recibiendo a cambio una contraprestación establecida como utilidad, comisión o retribución por el servicio de comercialización de recargas o tiempo libre que por estar inmerso en las causales del artículo 420 del Estatuto Tributario y no estar expresamente excluido se encuentra gravado con IVA, sobre la remuneración que percibió por dicha actividad.

Para el Tribunal, la operación que realiza la demandante es de intermediación en la prestación del servicio de telefonía móvil a través de tarjeas o recargas en línea y no una transferencia de dominio de un intangible, pues la actividad se enmarca dentro de una prestación de servicio gravada con IVA.

Finalmente, se confirmó la procedencia de la sanción por inexactitud, sin embargo, se aplicó el principio de favorabilidad establecido en la Ley 1819 de 2016 para reliquidar una sanción por inexactitud de \$252.491.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante**⁶ señaló que no existe una intermediación en la prestación del servicio de telefonía sino la comercialización de un intangible, puesto que se paga por un permiso en prepago por unos productos virtuales que son entregados por el operador de forma definitiva, y sobre los cuales Movilway puede disponer libremente para su venta o consumo.

Adujo que el Tribunal desconoció la realidad de la operación, puesto que esta se sustenta en un esquema de colaboración empresarial no gravado con IVA, en donde los partícipes no son responsables recíprocamente, o proveedores de bienes o servicios, sino que son aportantes de un conjunto de activos que van a destinarse a un propósito conjunto, que es la comercialización de medios de pago.

⁵ Folios 1 al 25 c.p. índice 2 SAMAI.

⁶ Folios 1 a 12, c. p. índice 2 SAMAI.





Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

Indicó que del análisis del Concepto nro. 28701 del 28 de octubre de 2017 proferido por la DIAN, se puede deducir que la comercialización de medios de pago nunca estuvo gravada con IVA máxime cuando la Ley 1819 de 2016 en su artículo 199 estableció que se trataba de una venta de un bien intangible. Así, hizo alusión a la aclaración de voto de la Sentencia del 21 de febrero de 2019, en el cual se indicó que debía analizarse la realidad de la operación y el contrato suscrito por las partes en este tipo de operaciones.

Reiteró que, si los distribuidores fuesen simples intermediarios, no tendrían ni inventarios ni saldos de estos, ni la capacidad para disponer de los productos, pues estarían supeditados a las instrucciones del mandante, de manera que no habría lugar a desembolso a prepago, dado que serían simplemente vehículos instrumentales.

No se cumplieron los presupuestos del artículo 438 del Estatuto Tributario, dado que la demandante no vende por cuenta del operador ni a nombre de este los bienes adquiridos que hacen parte de su propio inventario y cuya venta realiza a nombre propio. Se trata de una operación de cesión de derecho de crédito que no es sujeta al IVA razón por la cual no aparece ni en el artículo 424 ni en el 476 del Estatuto Tributario.

No es procedente la sanción por inexactitud dado que la administración basó su estudio en una consideración errada sobre la naturaleza del negocio jurídico desarrollado. Además, existe una diferencia de criterios por la interpretación razonable de la ley cuyos argumentos fueron acogidos por la DIAN en el Oficio del 24 de diciembre de 2014.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁷ reiteró los argumentos expuestos en la demanda y el recurso de apelación. Agregó que conforme a la sentencia del 21 de septiembre de 2021, la venta de tarjetas de telefonía es una enajenación de tiempo al aire y por ende constituye una venta de intangible no sujeta al impuesto sobre las ventas.

La parte **demandada**⁸ reiteró lo dicho en la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público**⁹ solicitó confirmar la sentencia de primera instancia e indicó que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca tuvo razones determinantes que llevaron a concluir que se trataba de una prestación de servicio de telefonía celular, pues la obligación de hacer a cargo de la demandante es la gestión en poner a disposición del consumidor final por el plazo acordado minutos de tiempo al aire para ser utilizados en telefonía celular.

⁷ Folios 2 a 21 índice 20 SAMAI.

⁸ Folios 2 a 5, índice 21 SAMAI.

⁹ Folio 2 a 10, índice 23 SAMAI.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problemas jurídicos

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala procederá a determinar si la operación realizada por Movilway en la adquisición de tiempo al aire con el fin de comercializarlos corresponden a una venta de intangibles que no pueden considerarse como hecho generador de IVA o si por el contrario, se trata de una prestación de servicios por una actividad de intermediación y si procede la sanción por inexactitud.

Para decidir la Sala reiterará lo señalado en la sentencia del 23 de septiembre de 2021 dentro de otro proceso nulidad y restablecimiento del derecho, con supuestos fácticos y jurídicos similares a los debatidos en el presente proceso¹⁰.

Naturaleza de la operación de recargas de tiempo al aire

La demandante adujo que su operación se basa en la compraventa de recargas de tiempo al aire cuya naturaleza es la de un derecho (bien incorporal), razón por la cual no estaba gravada de acuerdo con el artículo 420 del Estatuto Tributario.

En virtud de literal a) del artículo 421 del Estatuto Tributario¹¹ -vigente para el año 2011- se considera venta para efectos del IVA aquellos actos que impliquen la transferencia de dominio -obligación de dar- sean a título gratuito u oneroso exclusivamente de bienes corporales muebles. De manera que la disposición no establecía como supuesto de venta la transferencia de bienes incorporales, razón por la cual no fue contemplado como hecho generador de IVA en el artículo 420 ib¹².

En relación con la prestación de servicios, esta se enmarca en la obligación de efectuar una actividad a favor de otro. En este sentido, el artículo 1° del Decreto 1372 de 1992 definió que para efectos de IVA se consideraba servicio cualquier labor consistente en la realización de una obligación de hacer a cambio de una contraprestación. El mencionado prevé lo siguiente:

“Artículo 1. Definición de servicio para efectos de IVA. Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera 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

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. nro. 25084, C.P. Milton Chaves García.

¹¹ “ARTÍCULO 421. Para los efectos del presente Libro, se consideran ventas:

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

b. Los retiros de bienes corporales muebles hechos por el responsable para su uso o para formar parte de los activos fijos de la empresa.

c. Las incorporaciones de bienes corporales muebles a inmuebles, o a servicios no gravados, así como la transformación de bienes corporales muebles gravados en bienes no gravados, cuando tales bienes hayan sido construidos, fabricados, elaborados, procesados, por quien efectúa la incorporación o transformación.”

¹² “Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto.

a. Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.

b. La prestación de servicios en el territorio nacional.

c. La importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente.

d. Impuesto sobre las ventas en los juegos de suerte y azar. Constituye hecho generador del Impuesto sobre las ventas la circulación, venta u operación de juegos de suerte y azar con excepción de las loterías.”



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

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.”

De las pruebas aportadas al proceso, se comprueba que Movilway Colombia Ltda. suscribió con Telefónica Móviles Colombia S.A. el contrato nro. C-0400-10 de “*distribución de productos prepagados*”¹³ el 23 de agosto de 2010, del cual se desprende que la demandante en calidad de distribuidor adquiere de Telefónica paquetes de minutos en línea y pines para efectuar recargas y vender estos a terceros mediante el esquema de “recargas electrónicas en línea” en sus equipos celulares prepago. Dentro de las cláusulas se señala lo siguiente:

“Cláusula primera: Objeto del Contrato (...). La recarga electrónica en línea es un servicio que **Telefónica Móviles** ofrece a sus clientes de prepago y cuenta controlada, que permite a estos recargar su cuenta mediante una transacción electrónica que se realiza a través de dispositivos provistos por el **distribuidor** y/o sus sub-distribuidores, a la red de puntos de ventas. El sistema de las recargas electrónicas en línea se realiza en tiempo real, por lo que el **Distribuidor** está afectando permanentemente su cupo de crédito y/o despacho con **Telefónica Móviles**.

Parágrafo: El **Distribuidor** actuará como Gestor de Recarga + Integrador, para ello vende los productos prepagados a través de una red de sub-distribuidores, quienes a su vez venderán directamente en los puntos de venta. Para esto el **Distribuidor** tendrá una estructura tal que podrá llegar –en forma directa o a través de Sub-distribuidores- a los Puntos de Venta y Cadenas de Canal Consumo del Territorio Nacional, además de abastecer sus puntos de venta propios, en caso que cuente con ellos.

Cláusula segunda: (...) La organización del servicio TMC, su tecnología, sistemas, métodos y procedimientos y su implementación, son prerrogativa de **Telefónica Móviles**, de su exclusivo resorte y de su libre adopción o ejecución. El **Distribuidor** reconoce y acepta que el servicio TMC podrá dejar de prestarse temporalmente por circunstancias fortuitas, estar condicionado o afectado por limitaciones de capacidad o cubrimiento, (...) ser interrumpido o suspendido por modificaciones de equipamiento, trabajos de ingeniería o cualquier trabajo de reparación necesarias a juicio de **Telefónica Móviles**, para su correcto o mejor funcionamiento (...). Las políticas de atención a suscriptores y usuarios del servicios TMC, de solución de las peticiones, reclamos, o problemas que se presenten con ellos y su organización, tecnología, sistemas, métodos y procedimientos y su implementación, son prerrogativa de Telefónica Móviles, de su exclusivo resorte y de su libre adopción o ejecución”.

Por su parte, en el contrato de cuentas en participación suscrito entre Movilway Colombia Ltda y Netcompany S.A.S. y TRANZA cuyo objeto¹⁵ es efectuar aportes para ejecutar la distribución y comercialización de recargas electrónicas de saldo de tiempo al aire para clientes de telefonía celular prepagada de las marcas Movistar, Tigo y Comcel denominadas las operadoras y la repartición de las utilidades que se generen en virtud del contrato.

Dentro de la descripción de la operación se tiene que Movilway cuenta con una plataforma tecnológica denominada plataforma Movilway que “*media directamente la provisión de los productos de parte de sus proveedores correspondientes y es usada por el NetCompany como herramienta informática principal para las ventas en su red*”

¹³ Folios 348 a 401 c.a. 3.

¹⁴ Folios 231 a 252 c.a. 2.

¹⁵ Folio 348 c.a. 3 “Objeto. El objeto del presente Contrato es establecer los términos y condiciones bajo los cuales las partes se comprometen a efectuar unos aportes para ejecutar la distribución y comercialización de los PRODUCTOS y la posterior repartición de las utilidades que se generen a través de las cuentas en participación objeto de este contrato.



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

*de comercialización a los consumidores finales*¹⁶.

A su vez, se evidencia que Movilway se encarga de aportar los mecanismos e infraestructura para que Netcompany realice la comercialización de los productos. La demandante es quien cuenta con los convenios con los operadores en virtud de los cuales paga un precio inferior al del mercado por la adquisición del tiempo al aire, lo cual hace posible la existencia de una utilidad en el contrato.

Por su parte, la sociedad Celistics Colombia SAS mediante respuesta al Requerimiento Ordinario 32240201100934 del 7 de mayo de 2013¹⁷, adjuntó el contrato de mandato e informa que el objeto de este es mantener con Claro Telecomunicaciones S.A. la relación comercial de compra para reventa de derecho de uso de los productos, la cual es ejecutada y explotada comercialmente por el mandante -Movilway- a través de su infraestructura. Lo anterior en consideración a que la mandataria no contaba con la infraestructura y capacidad operativa y comercial para explotar el negocio.

Durante los años 2011 y 2012, Celistics en calidad de mandataria se obligó a nombre propio pero por cuenta de la mandante a: i) llevar a cabo el recaudo mensual de los puntos de venta informado por Movilway del dinero proveniente de la venta de uso sobre los productos y ii) pagar a Claro Telecomunicaciones S.A. el valor de los derechos de uso de los productos efectivamente vendidos¹⁸.

La compra de recargas con el operador Tigo se hace a través de la sociedad Pointpay quien aporta los productos virtuales y la demandante en calidad de gestor, comercializa en su nombre y bajo su exclusiva responsabilidad los paquetes de minutos y recargas adquiridos a los clientes finales a través de la plataforma de transacciones¹⁹.

De acuerdo con lo anterior, la dinámica de las operaciones realizadas por la demandante se encuentra soportada en las actas de liquidación del contrato en las que se establece con claridad el producto adquirido (recargas), el valor pagado a los operadores de telecomunicaciones por la adquisición de dicho producto, la utilidad percibida y el porcentaje de su distribución que correspondía para Movilway y para Celistics, Pointpay y Netcompany.

Así, la operación es una venta de tiempo al aire por parte de los operadores de telefonía a Movilway y las sociedades con las que suscribió los contratos de cuentas en participación, productos que son vendidos a un consumidor final, y en este sentido, la operación lleva implícita una obligación de dar, que consistente en entregar el derecho de uso del tiempo al aire a cambio de una suma de dinero.

La demandante se hizo dueña del derecho de uso de tiempo al aire y podía disponer libremente de este, razón por la cual las recargas hacen parte de su inventario, y sus existencias se sujetan a su venta.

¹⁶ Folios 254 c.a. 2

¹⁷ Folios 338 a 357 c.a. 3

¹⁸ 2.6 del contrato folio 350 c.a.3.

¹⁹ Folios 402 a 407 c.a.3



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

Conforme con el criterio expuesto en la sentencia que se reitera, la prestación de los servicios de telecomunicaciones se realiza directamente por los operadores, que son las compañías autorizadas para estos fines, lo cual es independiente a la comercialización de los medios de pago que realiza Movilway, pues únicamente se entiende prestado el servicio cuando el usuario final hace uso del tiempo al aire y no antes de ello.

En ese orden, la operación realizada por la demandante no corresponde a la prestación de un servicio, pues no se evidencia que se pactara una comisión por parte de los operadores de servicio de telefonía móvil con ocasión de una intermediación a cargo de la parte actora, y además, existen razones suficientes para concluir que el contrato de cuentas en participación tenía sustancia económica, en la medida que las transacciones registradas en su contabilidad que soportan la operación son ciertas y obedecen a un negocio real conforme con las cláusulas estipuladas en el contrato.

A su vez, en el presente caso, no está acreditado que la demandante esté sujeta a las órdenes de los operadores de telefonía en la venta de los medios de pago, por el contrario, las pruebas aportadas soportan que el control de la comercialización de estos estaba en cabeza de Movilway y no de los operadores.

Como quiera que la operación que realiza la demandante transfiere un derecho que consiste en el acceso de tiempo al aire, representado en una tarjeta física que no hace parte de la esencia del bien y por ende no desvirtúa su naturaleza de intangible²⁰, para la Sala los bienes objeto de enajenación no están sujetos al IVA conforme al literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, teniendo en cuenta que se trata de una compraventa de un derecho y no de un servicio de intermediación, no se realizó el hecho generador del IVA y por tanto no había lugar a la modificación de la declaración del 6º bimestre de 2011 y por lo mismo, esta Sala considera improcedente la sanción por inexactitud liquidada por el *a quo*. En consecuencia, prospera el cargo de apelación.

Por las consideraciones precedentes, la Sala procederá a revocar la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad de los actos administrativos enjuiciados y a título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración privada de la demandante.

De la condena en costas

Conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen, razón por la cual no se condena en costas en esta instancia.

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

²⁰ El artículo 653 del Código de Comercio establece: *Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas.*



Radicación: 25-000-23-37-000-2015-02286-01 (26356)

Demandante: Movilway Colombia S.A.S.

FALLO

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia de primera instancia del 3 de septiembre de 2020 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, en su lugar,

“**PRIMERO**, la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412014000190 del 29 de agosto de 2014 y de la Resolución 007690 del 13 de agosto de 2015 que resolvió el Recurso de Reconsideración por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 6. ° bimestre de 2011.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del 6° bimestre de 2011”.

SEGUNDO: No se condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Aclaro voto