

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., cinco (5) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2009-00270-01 (19405)
Demandante: COMUNICACIÓN CELULAR S.A. – COMCEL
Demandado: U.A.E. DIAN
Temas : Retención en la fuente sobre bonificaciones a vendedores de telefonía celular
año 2005

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 2 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que accedió a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:²

“PRIMERO. Se **DECLARA** la nulidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412009000057, 312412009000059, 312412009000064, 312412009000054, 312412009000055, 312412009000058, 312412009000056, 312412009000060 y 312412009000065 de 13 de agosto de 2009; y 312412009000061, 312412009000062 y 312412009000063 de 14 de agosto de 2009, actos administrativos por medio de los cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – División de Gestión y Liquidación de la DIAN, modificó las declaraciones privadas de retención en la fuente presentadas por la sociedad COMCEL S.A. correspondientes a todos los periodos del año gravable 2005, e impuso sanción de inexactitud, conforme a lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declaran en firme las declaraciones privadas de retención en la fuente, presentadas por la sociedad COMCEL S.A. correspondientes a los doce periodos gravables del año gravable 2005

TERCERO. No se condena en costas por no estar probadas en el proceso. [...]”

ANTECEDENTES

La empresa Comunicación Celular S.A. – COMCEL, presentó las declaraciones de retención en la fuente de los periodos de enero a diciembre del año gravable 2005.

La División de Fiscalización Tributaria de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de requerimientos especiales de 1 de julio de 2008, propuso

¹ Folios 1093 a 2020 del c.p 3.

² Folio 2020 del c.p 3.

modificar las declaraciones antes mencionadas, por no haber efectuado la retención en la fuente del impuesto sobre la renta por la comisión adicional que canceló a sus vendedores, por concepto de las ventas de productos representadas en cheques tipo Premium de SODEXHO PASS³.

El 7 de octubre de 2008, la demandante dio respuesta a los requerimientos especiales, en los que argumentó que los bonos SODEXHO PASS no deben ser considerados comisiones, sino que son incentivos para promover productos a sus clientes, por lo que al no superar los topes en la ley, no debe realizarse retención en la fuente⁴.

La Administración, el 29 de diciembre de 2008 expidió ampliación de los requerimientos especiales⁵. Frente a los que la actora, dio respuestas el 31 de marzo de 2009⁶.

Los días 13 y 14 de agosto de 2009, la DIAN emitió liquidaciones oficiales de revisión, en las que rechazó los argumentos de la actora⁷.

La demandante luego de la expedición de las liquidaciones oficiales acudió a la jurisdicción contencioso administrativa, de acuerdo al parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario.

DEMANDA

COMCEL, en ejercicio de acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁸:

“PRIMERO.- Que son nulos los siguientes actos administrativos:

Las liquidaciones oficiales de revisión practicadas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes que se relacionan a continuación por medio de las cuales se establecieron los valores a cargo del contribuyente que represento por concepto de retenciones en la fuente del impuesto de

³ Folios 26 a 362 del c.p 1

⁴ Folios 363 a 536 c.p. 1

⁵ Folios 537 a 700 del c.p 1 y 2

⁶ Folios 701 a 820 del c.p. 2

⁷ Folios 821 a 983 del c.p 2

⁸ Folios 4 a 19 del c.p 1

renta, por los periodos gravables de enero a diciembre de 2005 y se sancionó por inexactitud:

Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos.	Fecha	Periodo año 2005
312412009000057	13 de agosto de 2009	1 (Enero)
312412009000059	13 de agosto de 2009	2 (febrero)
312412009000064	13 de agosto de 2009	3 (Marzo)
312412009000054	13 de agosto de 2009	4 (Abril)
312412009000055	13 de agosto de 2009	5 (Mayo)
312412009000058	13 de agosto de 2009	6 (Junio)
312412009000056	13 de agosto de 2009	7 (julio)
312412009000060	13 de agosto de 2009	8 (Agosto)
312412009000065	13 de agosto de 2009	9 (Septiembre)
312412009000061	14 de agosto de 2009	10 (octubre)
312412009000062	14 de agosto de 2009	11 (Noviembre)
312412009000063	14 de agosto de 2009	12 (Diciembre)

SEGUNDO.- Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que están en firme las liquidaciones privadas presentadas por el contribuyente, correspondientes a la retención en la fuente del impuesto de renta, por los periodos descritos anteriormente.

TERCERO.- Que, se condene a la parte demandada al pago de las agencias en derecho.”

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 28 y 2302 del Código Civil.
- Artículo 1287 del Código de Comercio.
- Artículos 392 y 647 del Estatuto Tributario
- Literal m) del inciso 3 del artículo 5 del Decreto reglamentario No 1512 de 1985.

El concepto de la violación se sintetiza así:

No causación de la retención en la fuente

Entre COMCEL y los vendedores, no existe un contrato de comisión como lo asegura la Administración, debido a que de acuerdo a los artículos 1287 y 1262 del Código de Comercio, la comisión es una especie de mandato y para que exista, es necesario un contrato entre las partes involucradas. En el presente caso, la actora entregó los bonos SODEXHO PASS a los vendedores por decisión unilateral, por lo que no se configuró un contrato.

Al no existir contrato de comisión entre COMCEL y los vendedores, lo que existe es un “cuasi-contrato” de agencia oficiosa o gestión de negocios ajenos, que de acuerdo al artículo 2302 del Código Civil, ocurre cuando nacen obligaciones con hecho lícito sin convención.

Como no existe un contrato de comisión entre COMCEL y los vendedores, no se debió realizar retención en la fuente por ese concepto, sino la retención por “otros ingresos tributarios” establecido en el artículo 401 del Estatuto Tributario. Sin embargo, no se debió de practicar retención en la fuente, porque ningún pago de forma individual superó \$519.000, que es el límite dispuesto en la norma enunciada para realizar retención por concepto de “otros ingresos tributarios”

Sanción por inexactitud

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

No procede sanción por inexactitud, debido a que de acuerdo al artículo 647 del Estatuto Tributario, existe diferencia de criterio de las normas aplicables al presente caso entre las partes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

El artículo 1287 del Código de Comercio ordena que una comisión es una retribución obtenida por la ejecución de una tarea, ya que la realidad económica conlleva a realizar gestiones por cuenta ajena¹⁰.

El pago que realizó COMCEL a los vendedores no es un acto de mera liberalidad como lo asegura la actora, sino que es una remuneración por la gestión de ventas al ofrecer sus servicios. Adicionalmente, no es cierto que no existe un contrato entre la demandante y los vendedores, porque en circular emitida por la actora, se especifican los servicios que se van a vender y los bonos por venta, por lo que es claro el control de la actora sobre las ventas.

En la inspección contable, se evidencia claramente que por la realidad económica se configuró un contrato de mandato entre COMCEL y los vendedores, por lo que los rubros no se debieron de contabilizar en “otros ingresos” sin practicar retención del 11% sobre las comisiones que se pagaron a los vendedores.

La sanción por inexactitud es aplicable en el presente caso, porque no existe diferencia de criterios, simplemente no se aplicó retención en una operación que la ley lo obliga.

No procede la condena en costas solicitada por la actora, debido a que se modificó la declaración privada de la actora de acuerdo con fundamentos legales y fácticos, por lo que no se actuó de forma temeraria o arbitraria.

⁹ Folios 993 a 1008 c. p. 2

¹⁰ Concepto 051165 de 1999 de la DIAN

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así¹¹:

De acuerdo a los artículos 127 y 128 del Código Sustantivo del Trabajo, no existe una relación laboral entre COMCEL y los vendedores, debido a que existe un intermediario que es con el que tienen un contrato laboral, hecho que admite la DIAN en los actos acusados, por lo que no existe un acuerdo de voluntades entre la actora y el vendedor.

Las circulares emitidas por la actora, demuestran que la entrega de premios en bonos SODEXHO, son un hecho voluntario y unilateral, porque tienen como fin que los vendedores tomen interés de determinadas operaciones. Adicionalmente, de acuerdo al artículo 1287 del Código de Comercio, al no existir un acuerdo de voluntades porque los vendedores no estaban obligados a cumplir con las metas de las circulares, no se constituyeron contratos de comisión.

El artículo 392 del Estatuto Tributario, establece que la retención en los contratos de comisión, aplica en caso de pago o abono en cuenta, pero en el presente caso no se realizó un pago en dinero sino se entregó un premio. Además, la administración no demostró que los vendedores fueran declarantes del impuesto de renta para poder aplicar la retención del 11% de acuerdo al artículo del Estatuto Tributario antes mencionado.

Luego de realizarse inspección judicial por solicitud de la demandante, se comprobó que COMCEL en el año 2005, no realizó ninguna entrega de bonos SODEXHO a vendedores con valor superior a \$63.660.000, por lo que la retención en discusión no debe aplicar de acuerdo al artículo 1 del Decreto Reglamentario 260 de 2001.

El artículo 401 del Estatuto Tributario, al definir “otros ingresos tributarios”, los describe como pagos o abonos en cuenta susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente de acuerdo al artículo 26 del Estatuto Tributario. En el presente caso, los bonos SODEXHO no pueden considerarse “otros

¹¹ Folios 1093 a 2020 c.p. 3

ingresos tributarios”, debido a que solo son redimibles en especie por bienes de consumo, por lo que no incrementan el patrimonio del beneficiario.

No es procedente la objeción al dictamen pericial, porque de acuerdo al objetivo de la prueba su práctica fue pertinente y conducente, al determinarse las sumas de pagos en bonos SODEXHO superiores a \$519.000 en el año 2005. Además, no procede la condena en costas, por no encontrarse probadas en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:¹²

De acuerdo al artículo 1287 del Código de Comercio, existe un contrato de comisión entre COMCEL y los distribuidores que contratan a los vendedores con el fin de ejecutar materialmente la comercialización de los servicios de la actora.

Dentro del expediente, obran los contratos entre la actora y los distribuidores en el que se especificó que se reconocerían las comisiones al distribuidor, pese a que de una forma poco usual la actora determinó en circulares que les pagaría directamente a los vendedores bonos SODEXHO de acuerdo a las metas establecidas.

Es evidente que la entrega de bonos SODEXHO a los distribuidores, se hace a título de comisión, porque la entrega de los bonos se encontraba condicionada por un vínculo contractual entre la actora y el distribuidor por conseguir metas de ventas, lo que demuestra un acuerdo de voluntades.

De conformidad con el artículo 553 del Estatuto Tributario, los acuerdos de los particulares no son oponibles al fisco, por lo que el análisis de las Autoridades Judiciales debe de tener como fin evaluar la realidad, situación que no realizó el Tribunal al establecer que no existió contrato de comisión.

¹² Folios 2022 a 2033 del c.p. 3

Adicionalmente, al existir una contraprestación al realizar gestiones por cuenta ajena y recibirse una retribución, se cumple con los requisitos de ingreso tributario establecido en el artículo 26 del Estatuto Tributario, por lo que la retención aplicable es la establecida en el artículo 392 del mencionado estatuto.

Al existir cumplimiento de metas por la retribución con bonos SODEXHO, se prueba que existe control por parte de la demandante sobre los distribuidores y vendedores. Además, los bonos no se entregan por mera liberalidad, debido a que existe un acuerdo y requisitos previos para su obtención.

El Tribunal erró en determinar que la entrega de bonos SODEXHO no constituye ingreso tributario, porque son un cheque al portador redimible en bienes y servicios, por lo que tiene como resultado el incremento del patrimonio del beneficiario. Adicionalmente, el artículo 401 del Estatuto Tributario es una norma residual que no debe ser aplicada, debido a que la norma específica debe ser la de la retención en la fuente del contrato de comisión.

La sanción por inexactitud debe aplicarse en el presente caso, ya que el hecho sancionable es la no inclusión de las retenciones establecida por la normatividad tributaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda y respondió con los mismos argumentos la apelación de la demandada¹³.

La **demandada** reiteró de manera sucinta lo dicho en el recurso de apelación¹⁴:

¹³ Folios 2068 a 2073 del c. p. 3

¹⁴ Folios 2053 a 2056 del c.p. 3

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN le impuso sanción por inexactitud a la actora, por concepto de retenciones en la fuente del impuesto de renta, por los periodos gravables de enero a diciembre de 2005.

Cuestión previa

La Dra. Carvajal Basto, mediante auto del 28 de noviembre de 2016, se declaró impedida para conocer del presente proceso, de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso, por cuanto en primera instancia suscribió la sentencia que ahora es objeto del recurso de apelación.

Por medio de auto del 12 de diciembre de 2016, se declaró fundado el impedimento.

El presente proceso, el 17 de abril de 2012, entró al despacho para fallo del despacho del Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas,¹⁵ quien terminó el periodo como Consejero de Estado el 9 de marzo de 2017, a partir de la fecha fue encargada del despacho la Dra Stella Jeannette Carvajal Basto.

Mediante auto del 3 de agosto de 2017 el despacho ponente ordenó remitir el expediente al despacho que siga en turno, para que continúe el trámite del proceso.

El expediente fue remitido al despacho del Consejero Milton Chaves García el 9 de agosto de 2017, en cumplimiento del auto anterior.

La Sala precisa que si bien se había sorteado conjuez para completar el quórum decisorio en el presente asunto, éste ya no será necesario, toda vez que el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez se posesionó como magistrado de esta Corporación el 25 de septiembre de 2017, y en aplicación del

¹⁵ Folio 2046 c.p.

artículo 116 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la llegada de un nuevo Consejero desplaza al conjuer Dr. Mauricio A. Plazas Vega.

Problema jurídico

De acuerdo a la apelación interpuesta por la demandada, la Sala debe determinar, si procede la retención en la fuente por contrato de comisión por la entrega de bonos SODEXHO PASS realizado por COMCEL a los vendedores de sus distribuidores por el logro de metas de ventas de servicios y si procede la sanción por inexactitud.

Retención en la fuente por contrato de comisión

La Sala modificará la sentencia apelada para lo cual reitera el criterio expuesto por la Sección en sentencia de 12 de octubre de 2017¹⁶, en la que se analizó un caso similar entre las mismas partes, relacionado con las retenciones en la fuente de los periodos gravables de enero a diciembre de 2006.

En el recurso de apelación, el argumento principal de la demandada fue que existió contrato de comisión entre COMCEL y los distribuidores, que posteriormente se ejecutaba a través de los vendedores, por lo que existió un acuerdo de voluntades que hacía aplicable la retención del artículo 392 del Estatuto Tributario¹⁷.

Por su parte, la actora argumentó la existencia de un cuasi contrato con los vendedores, en el que solo existió la manifestación de voluntad de la demandante sin que se formara un contrato de comisión, por lo que los ingresos solo hacen parte de “otros ingresos tributarios” sin que sea aplicable la retención del artículo 392 del Estatuto Tributario¹⁸.

¹⁶ Sentencia de 12 de octubre de 2017, exp. 19524. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁷ Folios 2022 a 2033 del c.p 3

¹⁸ Folios 4 a 19 del c.p 1

En la sentencia de 12 de octubre de 2017, exp 19524, que se reitera, la Sección Cuarta precisó que para efectos de la retención en la fuente, el concepto de “comisiones”, debe entenderse como una remuneración y no como un contrato, porque la norma sujeta a retención a todos los pagos por comisiones sin aludir al derivado de un contrato en específico.

El artículo 392 del Estatuto Tributario, debe de interpretarse de una forma amplia natural y obvia¹⁹, por lo que el concepto de “comisión”, no debe restringirse únicamente a lo establecido en el artículo 1287 del Código de Comercio, más si la misma norma se refiere a pago y no a un contrato específico²⁰.

También precisó que la retención se practica sobre cualquier remuneración que constituya comisión para el beneficiario, debido a que la norma se refiere a los pagos o abonos en cuenta, que es el ingreso gravado.

La Sala aclara, que para el año 2005 la norma aplicable fue el Decreto Reglamentario 260 de 2001, en el que su artículo 1 estableció que la tarifa de retención en la fuente en materia de renta para los contratos de comisión de forma general fue del 10%, pero excepcionalmente fue del 11% en los casos que durante el año se verifique que se pagaron más de \$63.660.000²¹.

El decreto reglamentario antes mencionado, no estableció una base mínima para practicar la retención, por lo que cualquier monto que se pague por concepto de “comisión” debe ser afectado por ese modo de recaudo.

Por su parte, en la sentencia de 12 de octubre de 2017, la Sección Cuarta precisó sobre los otros ingresos tributarios, que:

“[...] 2.3.3. Por su parte, los denominados **otros ingresos tributarios** son todos aquellos pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario,

¹⁹ Artículo 28 del Código Civil

²⁰ ARTÍCULO 1287: La comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio, pero por cuenta ajena.

²¹ El Decreto 4715 de 2005 fue emitido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público el 26 de diciembre de 2005, en el que se reajustaron algunos valores de normas tributarias, por lo que aplicó para el año 2006 y no para el 2005.

distintos a los ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas²². Es decir, corresponden a los pagos que no clasifican dentro de los conceptos que de manera específica fueron sujetos a retención en el Estatuto Tributario. [...]"

La Sala observa que el artículo 4 del Decreto Reglamentario 260 de 2001, ordena que la retención de "otros ingresos tributarios" es del 3.5%. Sin embargo el Decreto 1512 de 1985 en su inciso 3 del artículo 5 exceptúa de la retención por "otros ingresos tributarios" a los pagos o abonos en cuenta con cuantía inferior a \$519.000²³.

Con base en la entrega de bonos SODEXHO PASS por parte de la actora, las circulares expedidas por COMCEL destinadas a los vendedores, la inspección contable realizada por la DIAN, la inspección judicial realizada por el Tribunal en primera instancia y los hechos probados en el caso concreto, que son similares a los del presente caso, solo que para el año 2006, la sentencia de 12 de octubre de 2017 sostuvo que:²⁴

"[...] 2.5. De acuerdo con las normas y pruebas analizadas, la Sala considera que los pagos que COMCEL realizó a los vendedores de sus distribuidores, durante los 12 períodos del año 2006, se hicieron por concepto de comisiones por ventas y, por tanto, se encontraban sometidos a retención en la fuente.

Los bonos SODEXHO PASS representan el pago de una comisión, porque constituyen una remuneración que realizó COMCEL a ciertos vendedores con los cuales no tiene vínculo laboral, como producto de la venta de bienes y servicios de la sociedad.

Esa remuneración, como se ratifica en las circulares expedidas por el contribuyente, depende del desempeño de los vendedores, pues conforme a la venta que estos realizan, se les entrega un bono por un valor determinado. **En tal sentido, el bono se paga**

²² Artículo 401 del Estatuto Tributario.

²³ El límite establecido en el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005, no aplica en el presente caso debido a que la norma fue expedida en diciembre de 2005, por lo que fue aplicable para el 2006.

²⁴ Exp 19524. C.P. Jorge Octavio Ramírez Rámirez

sobre el producto de cada venta de bienes y servicios y, por ende, constituye un pago por comisión de ventas.

Ahora, teniendo en cuenta que el concepto sujeto a retención “comisiones” recae sobre “los pagos o abonos en cuenta” que constituyan ese hecho económico, y no únicamente los derivados del contrato de comisión, la sola circunstancia de que los bonos constituyan una remuneración por comisiones de ventas sin vinculación laboral, los clasifica en dicho concepto.

Ello independientemente de la denominación que se le dé al convenio del cual se derivan los pagos por comisiones, a excepción de los generados en un contrato laboral que, se repite, se rigen por el concepto sujeto a retención “ingresos laborales”.

Por ello lo determinante para establecer si el pago de bonos encuadra dentro del concepto sujeto a retención “comisiones”, no es si las partes contrajeron las obligaciones de forma unilateral o bilateral o la denominación del convenio, sino que el pago lo reciba el vendedor como producto de una venta o negocio ajeno.

En el caso particular, existe un acuerdo entre COMCEL y los vendedores sobre una remuneración por la realización de determinadas ventas, que se manifiesta en las circulares de la sociedad que expresan la voluntad de la misma de entregar comisiones sobre la enajenación de ciertos productos y en el cumplimiento por parte de los vendedores de las metas propuestas en esos documentos. Actos que demuestran el consentimiento de las partes sobre el acuerdo de pago de la comisión por ventas.

2.6. De tal manera que, al constituir el pago de los bonos SODEXHO PASS una remuneración por comisiones de ventas, el mismo clasifica en el concepto sujeto de retención “comisiones”, y no “otros ingresos tributarios”, pues recuérdese que éste último solo se aplica para los demás pagos que no correspondan a los conceptos específicos establecidos en el Estatuto Tributario.

Es por eso que a COMCEL le correspondía practicar retención en la fuente a título de comisión sobre las sumas de dinero, representadas en bonos, que entregó a los vendedores de sus distribuidores durante los 12 períodos del año 2006. [...]”

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

En conclusión, los pagos realizados por COMCEL por medio de bonos SODEXHO PASS a los vendedores en el año 2005 se consideran “comisiones”, por lo que debió aplicársele la retención establecida en el artículo 392 del Estatuto Tributario y no el de “otros ingresos tributarios”.

En consecuencia, prospera el cargo del apelante.

Sanción por inexactitud

Para el presente cargo, la Sala procederá a reiterar lo establecido en sentencia de 12 de octubre de 2017²⁵, en la que se confirmó la sanción por inexactitud, debido a que no existió diferencia de criterios entre el contribuyente y la DIAN y por no probarse que la interpretación de la norma indujo a la actora a error.

Sin embargo, de acuerdo al artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que el principio de favorabilidad debe aplicar en materia sancionatoria en temas tributarios, aun cuando la norma favorable sea posterior.

En el presente caso, el artículo 648 del Estatuto Tributario, fue modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, en el que se estableció que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

²⁵ Sentencia de 12 de octubre de 2017, exp. 19524. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

Antes de la modificación de la ley enunciada previamente, la sanción por inexactitud fue del 160%, por lo que resulta más favorable para el contribuyente, aplicar el valor de sanción por inexactitud establecido en la Ley 1819 de 2016.

En este orden de ideas, la Sala procederá a liquidar la sanción por inexactitud del 100% establecida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 en cada uno de los periodos de retención en la fuente del año 2005:

PERIODO 1: ENERO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 9.306.703.000	\$ 9.306.703.000
Menos: Total retención declarada	\$ 8.899.084.000	\$ 8.899.084.000
Subtotal	\$ 407.619.000	\$ 407.619.000,00
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 652.190.000	\$ 407.619.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 8.899.084.000	\$ 9.306.703.000	\$ 9.306.703.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Sanciones	\$0	\$ 652.190.000	\$ 407.619.000
Total retenciones más sanciones	\$ 8.899.084.000	\$ 9.958.893.000	\$ 9.714.322.000

PERIODO 2: FEBRERO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 11.830.995.000	\$ 11.830.995.000
Menos: Total retención declarada	\$ 11.337.581.000	\$ 11.337.581.000
Subtotal	\$ 493.414.000	\$ 493.414.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 789.462.000	\$ 493.414.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 11.337.581.000	\$ 11.830.995.000	\$ 11.830.995.000
Sanciones	\$ 0	\$ 789.462.000	\$ 493.414.000
Total retenciones más sanciones	\$ 11.337.581.000	\$ 12.620.457.000	\$12.324.409.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

PERIODO 3: MARZO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 21.542.598.000	\$ 21.542.598.000
Menos: Total retención declarada	\$ 20.928.540.000	\$ 20.928.540.000
Subtotal	\$ 614.058.000	\$ 614.058.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 982.493.000	\$ 614.058.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 20.928.540.000	\$ 21.542.598.000	\$ 21.542.598.000
Sanciones	\$ 0	\$ 982.493.000	\$ 614.058.000
Total retenciones más sanciones	\$ 20.928.540.000	\$ 22.525.091.000	\$ 22.156.656.000

PERIODO 4: ABRIL DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 34.879.410.000	\$ 34.879.410.000
Menos: Total retención declarada	\$ 34.198.216.000	\$ 34.198.216.000
Subtotal	\$ 681.194.000	\$ 681.194.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 1.089.910.000	\$ 681.194.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 34.198.216.000	\$ 34.879.410.000	\$ 34.879.410.000
Sanciones	\$ 0	\$ 1.089.910.000	\$ 681.194.000
Total retenciones más sanciones	\$ 34.198.216.000	\$ 35.969.320.000	\$ 35.560.604.000

PERIODO 5: MAYO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
-----------------	-------------------------------------	--

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Total retenciones determinadas	\$ 19.005.705.000	\$ 19.005.705.000
Menos: Total retención declarada	\$ 18.836.152.000	\$ 18.836.152.000
Subtotal	\$ 169.553.000	\$ 169.553.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 271.285.000	\$ 169.553.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 18.836.152.000	\$ 19.005.705.000	\$ 19.005.705.000
Sanciones	\$ 0	\$ 271.285.000	\$ 169.553.000
Total retenciones más sanciones	\$ 18.836.152.000	\$ 19.276.990.000	\$ 19.175.258.000

PERIODO 6: JUNIO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 21.809.038.000	\$ 21.809.038.000
Menos: Total retención declarada	\$ 21.555.878.000	\$ 21.555.878.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Subtotal	\$ 253.160.000	\$ 253.160.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 405.056.000	\$ 253.160.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 21.555.878.000	\$ 21.809.038.000	\$ 21.809.038.000
Sanciones	\$ 0	\$ 405.056.000	\$ 253.160.000
Total retenciones más sanciones	\$ 21.555.878.000	\$ 22.214.094.000	\$ 22.062.198.000

PERIODO 7: JULIO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 29.419.961.000	\$ 29.419.961.000
Menos: Total retención declarada	\$ 29.185.093.000	\$ 29.185.093.000
Subtotal	\$ 234.868.000	\$ 234.868.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 375.789.000	\$ 234.868.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 29.185.093.000	\$ 29.419.961.000	\$ 29.419.961.000
Sanciones	\$ 0	\$ 375.789.000	\$ 234.868.000
Total retenciones más sanciones	\$ 29.185.093.000	\$ 29.795.750.000	\$ 29.654.829.000

PERIODO 8: AGOSTO DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 28.460.204.000	\$ 28.460.204.000
Menos: Total retención declarada	\$ 28.235.985.000	\$ 28.235.985.000
Subtotal	\$ 224.219.000	\$ 224.219.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 358.750.000	\$ 224.219.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 28.235.985.000	\$ 28.460.204.000	\$ 28.460.204.000
Sanciones	\$ 0	\$ 358.750.000	\$ 224.219.000
Total retenciones más sanciones	\$ 28.235.985.000	\$ 28.818.954.000	\$ 28.684.423.000

PERIODO 9: SEPTIEMBRE DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 41.869.723.000	\$ 41.869.723.000
Menos: Total retención declarada	\$ 41.618.204.000	\$ 41.618.204.000
Subtotal	\$ 251.519.000	\$ 251.519.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 402.430.000	\$ 251.519.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 41.618.204.000	\$ 41.869.723.000	\$ 41.869.723.000
Sanciones	\$ 0	\$ 402.430.000	\$ 251.519.000
Total retenciones más sanciones	\$ 41.618.204.000	\$ 42.272.153.000	\$ 42.121.242.000

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

PERIODO 10: OCTUBRE DE 2005**Cálculo Sanción por Inexactitud**

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 40.669.847.000	\$ 40.669.847.000
Menos: Total retención declarada	\$ 40.339.239.000	\$ 40.339.239.000
Subtotal	\$ 330.608.000	\$ 330.608.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 528.973.000	\$ 330.608.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 40.339.239.000	\$ 40.669.847.000	\$ 40.669.847.000
Sanciones	\$ 0	\$ 528.973.000	\$ 330.608.000
Total retenciones más sanciones	\$ 40.339.239.000	\$ 41.198.820.000	\$ 41.000.455.000

PERIODO 11: NOVIEMBRE DE 2005**Cálculo Sanción por Inexactitud**

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
-----------------	-------------------------------------	--

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Total retenciones determinadas	\$ 17.260.299.000	\$ 17.260.299.000
Menos: Total retención declarada	\$ 17.041.205.000	\$ 17.041.205.000
Subtotal	\$ 219.094.000	\$ 219.094.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%
Sanción por inexactitud determinada	\$ 350.550.000	\$ 219.094.000

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 17.041.205.000	\$ 17.260.299.000	\$ 17.260.299.000
Sanciones	\$ 0	\$ 350.550.000	\$ 219.094.000
Total retenciones más sanciones	\$ 17.041.205.000	\$ 17.610.849.000	\$ 17.479.393.000

PERIODO 12: DICIEMBRE DE 2005

Cálculo Sanción por Inexactitud

Concepto	Sanción por inexactitud DIAN	Sanción por inexactitud Consejo de Estado
Total retenciones determinadas	\$ 32.220.304.000	\$ 32.220.304.000
Menos: Total retención declarada	\$ 31.744.032.000	\$ 31.744.032.000
Subtotal	\$ 476.272.000	\$ 476.272.000
Por: sanción Art. 647 E.T.	160%	100%

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

Sanción por inexactitud determinada	\$ 762.035.000	\$ 476.272.000
-------------------------------------	----------------	----------------

Cálculo Total Retenciones Más Sanciones

Concepto	Liquidación privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total retenciones	\$ 31.744.032.000	\$ 32.220.304.000	\$ 32.220.304.000
Sanciones	\$ 0	\$ 762.035.000	\$ 476.272.000
Total retenciones más sanciones	\$ 31.744.032.000	\$ 32.982.339.000	\$ 32.696.576.000

En suma, la Sala modifica la sentencia apelada en los siguientes términos: (i) modifica el numeral primero de la sentencia apelada; (ii) a título de restablecimiento del derecho, tiene como liquidación del impuesto a cargo de la actora la fijada por la Sala; (iii) se confirma en lo demás la sentencia apelada.

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,

FALLA

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

“**PRIMERO.** Se **DECLARA** la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. Nos. 312412009000057, 312412009000059, 312412009000064, 312412009000054, 312412009000055, 312412009000058, 312412009000056, 312412009000060 y 312412009000065 de 13 de agosto de 2009; y 312412009000061, 312412009000062 y 312412009000063 de 14 de agosto de 2009, por medio de las

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
 Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C. modificó las declaraciones de retención en la fuente presentadas por COMCEL S.A. por los 12 períodos del año 2005, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el total de retenciones más sanciones a cargo de la sociedad COMCEL S.A. por los 12 períodos del año 2005, corresponden a los liquidados en la parte motiva de esta providencia”.

SEGUNDO. Se **CONFIRMA** en lo demás la sentencia apelada.

TERCERO. RECONOCER personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Miryam Rojas Corredor, de conformidad con el poder que obra en el folio 2077 del c.p 3.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda., Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ