**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil dieciocho (2018)**

**Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 25000-23-37-000-2013-00106-01 (21350)**

**Demandante: ECOPETROL S.A.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN**

**Temas: Retención en la Fuente. Contratos de servicio de mantenimiento**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto, mediante apoderada judicial, por la parte demandada[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn1" \o ") contra la sentencia del 30 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección A, que en la parte resolutiva dispuso lo siguiente:

***«PRIMERO:****Se decreta la nulidad de los siguientes actos administrativos proferidos por la DIAN a cargo de la sociedad Ecopetrol S.A. por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia:*

***Liquidación Oficial de Revisión****No. 312412011000025, del 24 de agosto de 2011, en la que liquidó oficialmente la retención en la fuente correspondiente a la declaración presentada en el período 12 del año gravable 2008. (fls. 76 a 91 C.P.)*

***Resolución No. 900.199****, del 25 de septiembre de 2012, que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000025 del 24 de agosto de 2011.*

***Liquidación Oficial de Revisión****No. 312412011000060, del 15 de noviembre de 2011, en la que liquidó oficialmente el concepto de retención en la fuente a cargo de ECOPETROL S.A. NIT 899.999.068-1., correspondiente a la declaración presentada en el período 2 del año gravable 2009. (fls. 100 a 116 C.P.)*

***Resolución No. 900.287****, del 7 de diciembre de 2012, que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000060 del 15 de noviembre de 2011.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente presentadas por Ecopetrol SA por los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, por lo tanto no hay lugar al cobro de las sumas determinadas por diferencia en la retención en la fuente y sanción por inexactitud en los actos cuya nulidad se declara en esta providencia.*

***TERCERO:****No se CONDENA en costas.*

*[…]»*

**ANTECEDENTES**

Previo Auto de Verificación No. 312382009001146 de 17 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, mediante el Oficio No. 1-31-238-413-798 de 18 de septiembre de 2009[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn2" \o "), solicitó a Ecopetrol S.A., entre otros, copia de los Contratos Nos. **4019065****[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn3" \o ")** cuyo objeto es: *«SERVICIO DE MOVIMIENTO DE CARGA Y/O IZAJE DE EQUIPOS PARA EL MANTENIMIENTO DE LAS PARADAS DE PLANTA Y RUTINARIO DE LA GERENCIA REFINERÍA DE BARRANCABERMEJA, DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA, SANTANDER»;***5203363****[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn4" \o ")***«OBRAS DE MANTENIMIENTO PARA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL Y PUESTA EN MARCHA Y ENTREGA A SATISFACCIÓN DE LAS CALDERAS B-2404 Y B-2405 DE LA UNIDAD 2400 DE LA GERENCIA REFINERÍA DE BARRANCABERMEJA, DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN BARRANCABERMEJA - SANTANDER - COLOMBIA»* y **5203944****[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn5" \o ")** *«SERVICIO DE MOVIMIENTO DE CARGA Y/O EQUIPOS EN LOS TRABAJOS DE MANTENIMIENTO DURANTE LAS PARADAS DE PLANTA DEL AÑO 2009, DE LA GERENCIA REFINERÍA BARRANCABERMEJA, DE ECOPETROL S.A. UBICADA EN BARRANCABERMEJA – SANTANDER – COLOMBIA».*

El 24 de septiembre de 2009, la actora remitió copia de los contratos solicitados[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn6" \o "), así como copia de: las actas de inicio, actas de acuerdo, actas de terminación, actas de pago parcial, actas de liquidación final, facturas con el respectivo soporte de causación y detalle de las retenciones que fueron declaradas y pagadas.[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn7" \o ")

El 17 de diciembre de 2010 y el 28 de febrero de 2011, la División de Gestión de Fiscalización - Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN profirió a ECOPETROL S.A. los Requerimientos Especiales Nos. 312382010000091[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn8" \o ") y 312382011000013[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn9" \o "), proponiendo modificar mediante liquidación oficial de revisión las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, respectivamente, en el sentido de ajustar la retención en la fuente, e imponer sanción por inexactitud, por considerar que los contratos 4019065 y 5203944, no corresponden a contratos de transporte sino de servicio de movimiento de carga que incluye suministro de equipo y maquinaria y, que el contrato 5203363, es de mantenimiento y no de construcción de bien inmueble.

El 17 de marzo de 2011 y el 31 de mayo de 2011, el apoderado general de la sociedad dio respuesta al requerimiento especial[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn10" \o "), alegando que los Contratos Nos. 4019065 y 5203944 se enmarcan dentro de la definición de contrato de transporte terrestre de carga, y el Contrato No. 5203363 corresponde a un contrato de obra material sobre bien inmueble.

El 24 de agosto y el 15 de noviembre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, expidió las Liquidaciones Oficiales Nos. 312412011000025[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn11" \o ") y 312412011000060[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn12" \o "), mediante las cuales modificó las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, respectivamente. En tales actos aceptó los argumentos de Ecopetrol S.A. respecto de los contratos 4019065 y 5203944, por cuanto las actividades de movilización de carga, el cargue y descargue, el suministro de grúas, montacargas y la supervisión y administración son elementos requeridos para la ejecución del servicio de transporte de carga que, para efectos fiscales, se encuentra sujeto a una tarifa de retención en la fuente a título de renta del 1%. En cuanto al **contrato 5203363**, no aceptó los argumentos de la empresa, por considerar que no es un contrato de obra, sino un contrato de prestación de servicios, al cual se le aplica la tarifa de retención a título de renta del 4%.

Contra las anteriores decisiones la demandante interpuso recursos de reconsideración[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn13" \o "), los cuales fueron resueltos por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de las Resoluciones Nos. 900.199 del 25 de septiembre de 2012 y 900.287 de 7 de diciembre de 2012[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn14" \o "), en el sentido de confirmar las liquidaciones oficiales recurridas.

**DEMANDA**

ECOPETROL S. A., mediante apoderada judicial, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

*«a. Respetuosamente solicitamos al honorable Juez que, como consecuencia de la ilegalidad de los actos acusados, se declare la nulidad total de las liquidaciones oficiales de revisión y resoluciones que resuelven los recursos de reconsideración contra ellas presentadas, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el cuadro siguiente:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| ***Concepto*** | ***Año*** | ***Período*** | ***Liquidación Oficial de Revisión*** | ***Resolución que Resuelve Recurso de Reconsideración*** |
| *Retención en la fuente* | *2008* | *12* | *312412011000025 del 24 de agosto de 2011* | *900.199 del 25 de septiembre de 2012* |
| *Retención en la fuente* | *2009* | *2* | *312412011000060 del 15 de noviembre de 2011* | *900.287 del 7 de diciembre de 2012* |

*En caso que se acepten parcialmente los argumentos de ECOPETROL expuestos durante este proceso, solicitamos la nulidad parcial de los actos mencionados, en función de los argumentos aceptados.*

*Para efectos de la solicitud de nulidad de las liquidaciones oficiales y resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración presentados, con el ánimo de privilegiar el principio de economía procesal, solicito a su Despacho la acumulación de pretensiones, la cual procede en este caso, con fundamento en el artículo 82 del Código de Procedimiento Civil y el artículo 165 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, toda vez que el Honorable Juez ante quien se interpone la presente demanda es competente para conocer de todas las pretensiones, no se excluyen entre sí, y todas pueden tramitarse por el mismo procedimiento.*

*b. Como restablecimiento del derecho, solicitamos se declare la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente presentadas por ECOPETROL e identificadas en el literal anterior, se declare a ECOPETROL a paz y salvo ante la DIAN respecto de las sumas objeto de discusión. En caso que se acepten parcialmente los argumentos de ECOPETROL, solicitamos se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN, derivadas de los argumentos aceptados.»*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

      Artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política

      Artículo 264 de la Ley 223 de 1995

      Artículos 656 y 658 del Código Civil

      Artículo 5 inciso 2 del Decreto 1512 de 1985

      Artículo 437-21 (Sic) del Estatuto Tributario

      Artículo 1 del Decreto 2502 de 2005

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

**Naturaleza del contrato suscrito por las partes**

Precisó que la Administración contraría lo dispuesto en el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política, por imponer cargas tributarias que no está obligada a soportar, al interpretar que el Contrato No. 5203363, suscrito con Construcciones Govar Ltda, no es un contrato de obra sino de servicios, gravado a una tarifa de retención en la fuente del 4%.

Expuso que el mencionado contrato es de obra, de los que trata el numeral 1.4 del Capítulo IV del Concepto Unificado de IVA No. 001 de 2003, esto es, aquellos por los cuales el contratista, directa o indirectamente, entre otras, realiza *«obras inherentes a la construcción en sí, tales como: Electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción».*Por ello, un contrato que tiene por objeto el mantenimiento de un bien inmueble corresponde a un contrato de obra, máxime cuando el «*mantenimiento*» se enmarca en la calidad de permanencia de las obras ejecutadas en los bienes inmuebles, por lo que la tarifa aplicable al mencionado contrato es del 1%.

En el mismo sentido se pronunció la DIAN en los Conceptos 082299 de 30 de diciembre de 2003 y 37184 de 20 de abril de 1999, en los cuales precisó que los contratos de obra son aquellos en los que el contratista se compromete a la realización de labores incorporadas a la construcción o al inmueble ya construido y, en los contratos de servicio técnico, solo se compromete a la realización de un trabajo que requiere conocimientos técnicos especializados.

Expuso que el objeto del contrato en cuestión no es solamente mantenimiento, sino el montaje, que comprende actividades de construcción, en la medida en que resultan ser adiciones y complementaciones de la maquinaria instalada.

Advirtió que la actuación de la sociedad se basó en los conceptos de la DIAN, por lo que considera improcedente la determinación oficial, debido a que se apartó de su propia doctrina, violando lo dispuesto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

**Calidad de bienes inmuebles de las plantas objeto del contrato**

Anotó que, en los actos acusados, la Administración afirmó que las plantas sobre las cuales recaen las actividades objeto del contrato no pueden ser catalogadas como inmuebles por adhesión ni por destinación.

Al efecto, expresó que, contrario a lo afirmado por la Autoridad Tributaria, los equipos estáticos de una de las plantas de refinería de Barrancabermeja constituyen bienes inmuebles por adhesión y/o por destinación, porque reúnen las características propias de tales bienes, conforme con los artículos 656 y 658 del Código Civil, pues: i) se encuentran inmovilizados porque están destinados a permanecer en el terreno de manera indefinida con el fin de procesar el crudo, ii) obtienen mayores productos e incrementan la utilidad y rentabilidad de la compañía, iii) se realiza un proceso continuo, que solo se suspende cuando dichos equipos entren en desuso o sean obsoletos y requieran reemplazo y iv) los equipos estáticos de las plantas deben tratarse como bien inmueble.

Precisó que la maquinaria está adherida al suelo por pernos, lo que evidencia por sus dimensiones que por sí solo constituye una unidad económica que no podría funcionar sin el suelo sobre el cual está adherido, considerado por la jurisprudencia como inmuebles por destinación. Anexa imágenes de las plantas donde se desarrollan los trabajos relativos al contrato cuestionado.

Concluyó que las actividades de mantenimiento que se desarrollaron sobre los equipos estáticos de la Unidad 2400 de la refinería de Barrancabermeja se entienden como un trabajo material que recae directamente sobre un bien inmueble, por lo cual, en su criterio, corresponde a un contrato de obra.

**Tarifa de retención aplicable a los contratos de obra**

Indicó que como consecuencia de la indebida interpretación de la Administración sobre la naturaleza del bien y del contrato ejecutado por las partes, la tarifa aplicable al mismo no corresponde a la del 4% señalada en el artículo 1 del Decreto 3110 de 2004, sino a la contenida en el inciso 2 del artículo 5 del Decreto 1512 de 1985, esto es, del 1%.

Por otra parte, reiteró que como el Contrato 5203363 es de obra, conforme con lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, se encuentra gravado con IVA, a la tarifa del 16%, sobre el valor de los **honorarios del contratista o, en su defecto, sobre la utilidad**.

No obstante, en los actos demandados, la Administración impuso un mayor valor de retenciones del período 2 de 2009, al liquidar IVA del 16% por valor de $44.487.256 y practicar retención de IVA de $22.243.628, del cual el contribuyente retuvo solo $222.516.

Arguyó que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, el contratista recaudó IVA sobre la base de su utilidad, a la tarifa del 16% sobre cada factura, y así lo consignó en desarrollo de las obligaciones impuestas por el [artículo 437](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=548) del Estatuto Tributario.

De otra parte, el [artículo 437-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) ib. impone a la actora la calidad de agente retenedor de IVA por cada pago o abono en cuenta y, el artículo 1 del Decreto 2502 de 2005, dispone que la tarifa de retención en la fuente por IVA es del 50% del valor del impuesto, obligación que Ecopetrol cumplió, por lo que no es admisible lo pretendido por la Administración, en cuanto a que debía haber recaudado más del 50% del impuesto efectivamente facturado por el responsable.

**Sanción por inexactitud improcedente**

Adujo la improcedencia de la sanción por inexactitud, por ausencia del hecho sancionable y diferencia de criterios, derivada de los conceptos de la DIAN relativos a contratos de obra, de los cuales podrían derivarse diversas interpretaciones.

**OPOSICIÓN**

La**Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn15" \o "):

Manifestó que el artículo 8 del Decreto 2509 de 1985 fija una tarifa especial de retención en la fuente del 1% aplicable exclusivamente a la contratación estatal, en relación con contratos de construcción o confección de obra material en bien inmueble, que no abarca a los contratos de obra en general.

Adujo que atendiendo el Concepto Unificado de IVA No. 001 de 2003, los Conceptos 073113 de 2006, 026682 de 24 de abril de 1998, y el Oficio 029840 de 2006, el contrato discutido no se enmarca dentro de un contrato de construcción, urbanización o confección de obra en bien inmueble, sino que corresponde a un contrato de servicios, con una tarifa del 4%.

Indicó que fiscalmente no es posible considerar que el mantenimiento de un bien pueda tratarse como contrato de obra, porque tampoco pueden reputarse los bienes muebles (equipos de las plantas) sujetos a mantenimiento, como bienes inmuebles por adhesión y/o destinación, pues no están fijados al suelo, se pueden retirar sin detrimento del bien inmueble y conservan su naturaleza de bien mueble.

Sostuvo que la decisión de la Administración se basó en el artículo 1 del Decreto 3110 de 2004, que reglamentó el [artículo 392](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=486) del E.T., en los Oficios 032281 de 2007, 073113 de 2006, 029840 y 026683 de 1998, en el Concepto Unificado de IVA No. 00001 de 2003 y en el concepto 019552 de 2006, expedidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, en desarrollo de las reglas de interpretación del Código Civil, por lo que no se transgredió el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Expresó no compartir el reproche en torno al desconocimiento del [artículo 437-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) del Estatuto Tributario, pues la actuación de la Administración se ajustó a lo previsto en el [artículo 447](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=562) ib., conforme con el cual, la base gravable en la prestación del servicio es el valor de la remuneración.

Concluyó que no es improcedente la sanción por inexactitud, toda vez que la sociedad incurrió en una conducta sancionable al no practicar la retención en la fuente, a título de renta, a la tarifa del 4% sobre el referido contrato de prestación de servicios de mantenimiento, sin que se presente diferencia de criterios.

**AUDIENCIA INICIAL**

El 18 de junio de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn16" \o "). En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo que se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio *«se concretó en determinar la legalidad de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412011000025 del 24 de agosto de 2011 y 3012412011000060 del 15 de noviembre de 2011 y, las Resoluciones Nos. 900.199 del 25 de septiembre de 2012 y 900.287 del 7 de diciembre de 2012, por las cuales se determinó un mayor valor por concepto de retención en la fuente de los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009»*.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección A, en sentencia de 30 de julio de 2014, anuló los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la sociedad, correspondientes a los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, con base en las siguientes consideraciones:

Con fundamento en los artículos 1 y 3 del Decreto 372 de 1992, 8 del Decreto 2509 de 1985, el Concepto Unificado de IVA No. 001 de 2003, los Conceptos 019552 de 6 de marzo de 2006, 082299 de 390 de diciembre de 2009, 37184 de 20 de abril de 1999, 073113 de 2006, 029840 de 2006 y 009714 de 4 de agosto de 1993, concluyó que los contratos de obra son aquellos en los cuales *«el contratista directa o indirectamente, realiza obras inherentes a la construcción en sí (…) y la obra asume tal calificativo por incorporarse a la construcción, al punto que de ser retirada conlleva su destrucción o menoscabo».*

Precisó que de acuerdo con lo expuesto y las cláusulas del Contrato 5203363, así como las fotografías de la obra, el mismo corresponde a un contrato de obra y, no de prestación de servicios, comoquiera que el contratista no solo debe proporcionar el personal idóneo sino dejar instaladas y funcionando las calderas objeto del contrato, además contempla la participación de un interventor, figura propia de los contratos de obra.

Por lo tanto, no es aplicable la tarifa de retención establecida en el Decreto 3110 de 2004[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn17" \o "), sino la señalada en el Decreto 1215 de 1985, que corresponde al 1%.

De otra parte, dijo que no asiste razón a la DIAN al pretender sancionar a la actora por haber practicado la retención sobre un IVA facturado por el contratista, que lo liquidó en $445.032, frente al cual Ecopetrol declaró por retención en la fuente de IVA $222.516, que corresponde al 50% del IVA facturado, conforme con el [artículo 437-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=549) del E.T.

Concluyó que al prosperar los cargos de la demanda contra las glosas de la Administración, no hay lugar a la sanción por inexactitud.

No condenó en costas, por tratarse de proceso en el cual se ventila un interés público, conforme con el artículo 188 del CPACA.

**RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, **la parte demandada** formuló recurso de apelación[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn18" \o "), el cual sustentó con fundamento en los siguientes argumentos:

Anotó que para determinar la naturaleza del contrato 5203363, la Administración analizó las facturas, actas de inicio, de cumplimiento y liquidación del contrato, entre otros, de las cuales concluyó que no se trataba de un contrato de obra, sino de la prestación de un servicio especializado de mantenimiento, frente al cual correspondía la tarifa de retención en la fuente del 4%.

Precisó que el artículo 8 del Decreto 2509 de 1985 establece la tarifa del 1% de retención para los contratos de construcción, sin incluir los contratos de obra en general, sino solo los contratos de construcción, urbanización o confección de obra material en bien inmueble, y el contrato discutido no es de aquellos.

Advirtió que en el contrato se incluyeron, entre otras actividades, el suministro de herramientas y personal, mantenimiento general y básico de equipos, retiro, fabricación e instalación de elementos, prefabricación y servicio especializado, etc., por lo que no se trata de un contrato de confección o construcción de obra material, como se infiere de los artículos 2053 del Código Civil y [421](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=521) literal a) y c) del E. T.

Señaló que la regulación contenida en el artículo 3 del Decreto 1372 de 1992, solo se aplica a los contratos de construcción o confección de obra material, por lo que no puede hacerse extensiva a aspectos que no contempla la ley.

Concluyó que no es procedente calificar el contrato referido como de construcción de obra, porque su objeto no se refiere a la construcción, reconstrucción, reforma, reparación o recuperación de oleoductos, gasoductos pozos de petróleo, gas natural etc., sino al mantenimiento técnico del equipo estático ya existente en las plantas, que se traduce en la prestación de un servicio técnico, al cual corresponde aplicar la tarifa de retención de los servicios técnicos del 4%, y no la tarifa especial de los contratos de confección de obra material en bien inmueble.

Respecto al presunto desconocimiento de los artículos [437-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) del Estatuto Tributario y 1 del Decreto 2502 de 2005, señaló que frente a la factura No. 366 del 5 de febrero de 2009, expedida por Construcciones Govar Ltda., se debía liquidar un IVA del 16% sobre el total de la remuneración, por valor de $44.487.260 y, por tanto, Ecopetrol debía practicar retención de IVA de $22.243.628, sin embargo, como el contribuyente retuvo solo $222.516, la Administración adicionó retenciones por $22.021.112, en razón a que el artículo 1 del Decreto 2502 de 2005 dispone que la tarifa de retención en la fuente por IVA es del 50%.

Concluyó la procedencia de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que Ecopetrol practicó una retención en la fuente equivocada al considerar el contrato como de construcción de obra, cuando corresponde a un contrato de prestación de servicios de mantenimiento.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante**reiteró lo aducido en la demanda.

La **demandada**reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no se pronunció en esta etapa procesal.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala sobre la legalidad de las Liquidaciones Oficiales Nos. 312412011000025 del 24 de agosto de 2011 y 312412011000060 del 15 de noviembre de 2011 y las Resoluciones confirmatorias Nos. 900.199 del 25 de septiembre de 2012 y 900.287 del 7 de diciembre de 2012, por las cuales la DIAN modificólas declaraciones de retención en la fuente de los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, presentadas por la actora, en el sentido de ajustar para determinar un mayor valor por retenciones.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer: i) si la tarifa de retención en la fuente aplicable al Contrato 5203363 es la correspondiente a los contratos de obra (1%), como lo alega la sociedad demandante, o si es la tarifa de los contratos de prestación de servicios (4%), como lo indicó la Administración en los actos acusados, ii) si es procedente la retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas para el período 2 de 2009, registrada por la sociedad o la determinada por la Administración y iii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

**Retención en la Fuente - Contrato 5203363. Reiteración jurisprudencial**

La entidad apelante considera que el referido contrato debe calificarse como de prestación de servicio de mantenimiento, al cual corresponde la tarifa de retención en la fuente del 4% fijada en el artículo 1 del Decreto 3110 de 2004, mientras que la actora afirma que se trata de un contrato de construcción u obra material, por lo que los pagos efectuados a favor del contratista deben someterse a una retención en la fuente del 1%, según lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 5 del Decreto 1512 de 1985.

La Sección ya se ha pronunciado en torno a la materia ahora debatida, sobre la calificación tributaria de contratos suscritos por Ecopetrol S.A.[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn19" \o "), reiterando la sentencia de 29 de noviembre de 2017[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn20" \o "), que se refirió a las actividades desarrolladas en contratos de construcción y de mantenimiento, en la cual precisó que el servicio de construcción de bienes inmuebles, se entiende *«no solo el levantamiento de obras o edificaciones, directa o indirectamente, sino todas las obras inherentes a la construcción en sí, tales como: electricidad, plomería, cañería, mampostería, drenajes y todos los elementos que se incorporen a la construcción, siempre y cuando al retirarse las obras de la construcción se cause detrimento al inmueble»* y **el servicio de mantenimiento** tiene por objeto *«la realización de un conjunto de operaciones y cuidados necesarios para que las instalaciones, edificios, industria, etc., puedan seguir funcionando adecuadamente».*

Aclaró que el servicio prestado por el contribuyente (Ecopetrol) en desarrollo de los contratos Nos. 4018151 y 4018849 *«corresponde al de****mantenimiento****técnico de maquinarias».*

Afirmó que el objeto de los contratos se circunscribió a la realización de *«obras de****mantenimiento****»*de ciertos equipos, como se observa en la lista de precios de las obras objeto de los contratos, que relaciona actividades tendientes al funcionamiento adecuado de las **maquinarias**, como el *«mantenimiento, suministro, instalación, reparación, retiro y cambio de equipos, la fabricación de piezas, limpieza, y otras similares».*

Sostuvo que las actividades de fabricación, suministro e instalación de piezas y equipos no pueden considerarse que hacen parte de una construcción de un inmueble, porque esas acciones están referidas a la maquinaria objeto de mantenimiento.

Advirtió que ninguna de las actividades relacionadas en los contratos de mantenimiento concierne a la construcción de un bien inmueble, sino únicamente a la conservación de una maquinaria.

Concluyó que le asiste razón a la Administración, al determinar que *«la actividad desarrollada por el contribuyente corresponde a un servicio de mantenimiento, y no de construcción de bien inmueble».*

**Caso concreto**

El Contrato **5203363**, fue suscrito entre ECOPETROL S.A. y CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA., cuyo objeto se concretó en que esta última realizara: *«OBRAS DE MANTENIMIENTOPARA LA MODERNIZACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL Y PUESTA EN MARCHA Y ENTREGA A SATISFACCIÓN DE LAS CALDERAS B-2404 Y B-2405 DE LA UNIDAD 2400 DE LA GERENCIA REFINERÍA DE BARRANCABERMEJA, DE ECOPETROL S.A., UBICADA EN BARRANCABERMEJA – SANTANDER – COLOMBIA».*

Según los anexos del contrato[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn21" \o "), las actividades realizadas para el cumplimiento del contrato fueron de *aseo y limpieza, gestión de compras, desmantelamiento de instrumentación y de tuberías, montaje e instalación de equipos, prefabricación y montaje, remplazo de quemadores, mantenimiento de motor, mantenimiento de turbina, mantenimiento de los ventiladores, desmantelamiento de gabinetes y adecuación de cuarto de control*.

Conforme con lo aducido, la Sala concluye que el contrato 5203363 suscrito entre ECOPETROL S.A. y CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA., es un contrato de servicio de mantenimiento, pues su objeto atañe a la conservación de una maquinaria, y no a la construcción de un bien inmueble.

En consecuencia, los pagos derivados del Contrato No. 5203363 se encuentran sujetos a retención en la fuente con una tarifa del 4%, como lo determinó la Administración tributaria en los actos demandados.

**Retención en la fuente a título de impuesto sobre las ventas - período 2 de 2009**

La obligación de retener responde a la necesidad de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, *mediante la afectación de la fuente de imposición por parte de quien realiza pagos o abonos en cuenta a favor del contribuyente*. Así, el retenedor, *es persona distinta del contribuyente, no es el titular del hecho imponible y si se vincula en la relación jurídica con el Estado es en desarrollo del deber de colaboración que les incumbe a los administrados, materializado en una obligación que se estructura al lado y no en lugar de la obligación tributaria sustancial****[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn22" \o ")****.*

El [artículo 437-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=549) del Estatuto Tributario dispone que la retención debe hacerse en el momento en que se realiza el pago o abono en cuenta por parte del retenedor, lo que ocurra primero, es decir, que la retención en la fuente se causa en función de aquellos y generalmente ocurre después de la causación del IVA por parte del titular del hecho generador, sin perjuicio de que las reglas y prácticas comerciales sobre la materia inviertan ese momento.

El [artículo 437-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) ib., consagra quiénes son agentes retenedores de IVA en la adquisición de bienes y servicios gravados, entre otros, los catalogados como grandes contribuyentes (num. 2).

Por su parte el [artículo 437-3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=551) ibídem estableció que *«los agentes de retención del impuesto sobre las ventas debían responder por las sumas que estuvieran obligados a retener»*, y el artículo 1 del Decreto 2502 de 2005 previó que a partir del 1º de septiembre de ese año, la tarifa de retención en la fuente por impuesto sobre las ventas sería del 50% del valor del impuesto.

En el folio 150 del cuaderno de antecedentes 4, obra factura de venta No. 0366, del 5 de febrero de 2009, expedida por Construcciones Govar Ltda. a Ecopetrol S.A., en la que se liquida: *«Total Utilidad $2.781.441, VR Total sin IVA $278.045.356, IVA sobre utilidad 16% $445.032».*

Los antecedentes administrativos aportados al proceso dan cuenta de que *«sobre la factura No. 366 del 5 de febrero de 2009 expedida por CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA NIT 829.001.040 (folios 149 y 150) se debió liquidar un IVA del dieciséis (16%) por valor de $44.487.256 y practicarse una retención de IVA de $22.243.628, del cual el contribuyente había retenido un valor solo de $222.516, por lo que la administración adicionó retenciones en la fuente a título de impuesto sobre las ventas relacionadas con el contrato 5203363 por valor de $22.021.112 con el fin de dar cumplimiento al artículo 1º del Decreto 2502 de 2005 según el cual la tarifa de retención en la fuente por impuesto sobre las ventas es del cincuenta por ciento (50%). En consecuencia el contribuyente debió retener el porcentaje consagrado en el artículo 1º del decreto 2502 de 2005 que para el caso en estudio debía ser $22.243.628»****[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn23" \o ")****.*

Como se concluyó en el anterior cargo, el Contrato 5203363, suscrito entre ECOPETROL S.A. y CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA., es un contrato de servicio de mantenimiento, y conforme al [artículo 447](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=562) del Estatuto Tributario, en la venta y prestación de los servicios, la base gravable está compuesta por el *«valor total de la operación»,* razón por la cual la base gravable sobre la que se debía liquidar el IVA era sobre el valor total de la operación, y Ecopetrol S.A., estaba obligada[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn24" \o ") a retener el 50%, tal como lo determinó la Administración, en la suma de $22.243.628 y no sobre la utilidad como lo hizo la sociedad. No prospera el cargo.

**Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial****[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn25" \o ").**

El [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque la sociedad actora incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sección pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn26" \o "), que modificó el [artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».*

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn27" \o ") fue modificada por la Ley 1819 de 2016[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn28" \o "), al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% *-establecido en la legislación anterior-* al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

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

Por lo tanto, se revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de retención en la fuente por los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

**Período 12 de 2008**

|  |
| --- |
| **CÁLCULO DE SANCIÓN POR INEXACTITUD** |
| Total saldo a pagar determinado (sin sanciones) Liquidación Oficial de Revisión y Consejo de Estado | $127.495.511.000 |   |
| Menos saldo a pagar declarado por el contribuyente | $127.466.122.000 |   |
| Base sanción inexactitud |   | $29.389.000 |
| Tarifa de sanción: |   | $100% |
| **Sanción por inexactitud** |  | **$29.389.000** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Liquidación privada** | **Liquidación de revisión** | **Liquidación de la Sala** |
| Total Retenciones a título de renta y complementarios | $68.609.169.000 | $68.638.558.000 | $68.638.558.000 |
| Total Retenciones | $127.466.122.000 | $127.495.511.000 | $127.495.511.000 |
| Sanciones | $0 | $47.022.000 | $29.389.000 |
| **Total saldo a pagar** | $127.466.122.000 | $127.542.533.000 | **$127.524.900.000** |

**Período 2 de 2009**

|  |
| --- |
| **CÁLCULO DE SANCIÓN POR INEXACTITUD** |
| Total saldo a pagar determinado (sin sanciones) Liquidación Oficial de Revisión y Consejo de Estado | $53.309.028.000 |   |
| Menos saldo a pagar declarado por el contribuyente | $53.278.665.000 |   |
| Base sanción inexactitud |   | $30.363.000 |
| Tarifa de sanción: |   | $100% |
| **Sanción por inexactitud** |  | **$30.363.000** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Liquidación privada** | **Liquidación de revisión** | **Liquidación de la Sala** |
| Total Retenciones a título de renta y complementarios | $39.867.763.000 | $39.876.105.000 | $39.876.105.000 |
| Retenciones de IVA a responsables del régimen común | $5.013.292.000 | $5.035.313.000 | $5.035.313.000 |
| Total Retenciones del Iva | $6.229.363.000 | $6.251.384.000 | $6.251.384.000 |
| Total Retenciones | $53.278.665.000 | $53.309.028.000 | $53.309.028.000 |
| Sanciones | $0 | $48.581.000 | $30.363.000 |
| **Total saldo a pagar** | $53.278.665.000 | $53.357.609.000 | **$53.339.391.000** |

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftn29" \o "), no se condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

**FALLA**

**PRIMERO.- REVÓCASE**la sentencia del 30 de julio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

***PRIMERO: ANULÁNSE****parcialmente las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412011000025 del 24 de agosto de 2011 y 312412011000060 del 15 de noviembre de 2011 y las Resoluciones Nos. 900.199 del 25 de septiembre de 2012 y 900.287 del 7 de diciembre de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente.*

***SEGUNDO:****A título de restablecimiento del derecho,****FÍJASE****el total saldo a pagar a cargo de ECOPETROL S.A., por concepto de retención en la fuente de los períodos 12 de 2008 y 2 de 2009, en las sumas de CIENTO VEINTISIETE MIL QUINIENTOS VEINTICUATRO MILLONES NOVECIENTOS MIL PESOS M/Cte ($127.524.900.000) y CINCUENTA Y TRES MIL TRESCIENTOS TREINTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS NOVENTA Y UN MIL PESOS M/Cte. ($53.339.391.000), respectivamente, de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO: NIÉGANSE****las demás pretensiones de la demanda.*

**SEGUNDO.-**Sin condena en costas en esta instancia.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref1" \o ") Fls. 358 a 370 c.p.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref2" \o ") Fl 23 c.a. 1 y 50 c.a. 4

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref3" \o ") Fl. 25 vto c.a. 1

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref4" \o ") Fl. 35 c.a. 1

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref5" \o ") Fl. 52 vto c.a. 4

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref6" \o ") Fls. 24 a 132 c.a. 1 y 51 a 136 c.a. 4

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref7" \o ") Fls. 133 a 345 c.a. 1 y 2; 137 vto a 244 c.a. 4 y 5

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref8" \o ") Fls. 374 a 384 c.a. 2

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref9" \o ") Fls. 263 a 274 c.a. 5

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref10" \o ") Fls. 385 a 404 c.a. 3 y 275 a 298 c.a. 5

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref11" \o ") Fls. 474 a 489 c.a. 3

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref12" \o ") Fls. 365 a 381 c.a. 5

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref13" \o ") Folios 490 a 510 c.a. 3 y 382 a 405 c.a. 5

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref14" \o ") Folios 532 a 537 c.a. 3 y 430 a 436 c.a. 5

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref15" \o ") Folios 149 a 165 c.p.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref16" \o ") Fls. 221 a 228 c.p.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref17" \o ") Reglamentó parcialmente el [artículo 392](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=486) del Estatuto Tributario.

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref18" \o ") Fls. 358 a 370 c.p.

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref19" \o ") Sentencia del 24 de mayo de 2018, Exp. 21813 C.P. Dr. Milton Chaves García. Actor Ecopetrol S.A.

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref20" \o ") Exp. 20982, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reitera la sentencia del 13 de julio de 2017, Exp. 21188, C.P. Dr. Milton Chaves García.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref21" \o ") Fls. 79 a 132 c.a. 1 y 182 vto. y 183 c.a. 4

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref22" \o ") PLAZAS VEGA, Mauricio. *El impuesto sobre el valor agregado*. Tercera edición. Editorial Temis, Bogotá, 2015, p. 667 y 668.

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref23" \o ") Fl. 121 y 121 vto, c.p.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref24" \o ") [***Artículo 370***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=463)***del E. T.****Los agentes que no efectúen la retención, son responsables con el contribuyente. No realizada la retención o percepción, el agente responderá por la suma que está obligado a retener o percibir, sin perjuicio de su derecho de reembolso contra el contribuyente, cuando aquel satisfaga la obligación. Las sanciones o multas impuestas al agente por el incumplimiento de sus deberes, serán de su exclusiva responsabilidad.*

[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref25" \o ") Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref26" \o ") *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.*

[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref27" \o ") **E.T.**[**Artículo 647**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804)**. Sanción por inexactitud.** (…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref28" \o ") Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=35153" \l "_ftnref29" \o ") **C.G.P. *«Art. 365. Condena en costas.****En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (…) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*