**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2014-00037-01(22729)**

**Actor: ECOPETROL S.A.**

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

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 21 de julio de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutiva del fallo apelado dispuso lo siguiente:

**“PRIMERO: ANÚLANSE** las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos 312412012000029 de 30 de agosto de agosto de 2012 y 312412012000010 de 29 de agosto de 2012, confirmadas por las Resoluciones Nos 900.433 del 27 de septiembre de 2013 y 900.412 de 16 de septiembre de 2013, respectivamente, proferidas las dos primeras por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y las dos últimas por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales se modificaron las declaraciones de retención en la fuente de los períodos sexto (6) y once (11) del año 2009, presentadas por ECOPETROL S.A, identificada con NIT 899.999.068-1.

**SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE**la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente de los períodos 6 y 11 del año 2009, presentadas por ECOPETROL S.A, identificada con NIT 899.999.068-1, distinguidas con los Nos 91000070901751 de 10 de julio de 2009 y 91000125053797 de 7 de diciembre de 2011, respectivamente.

**TERCERO:** No se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

[…]”

**ANTECEDENTES**

ECOPETROL S.A. presentó las declaraciones de retenciones la fuente por los períodos 6 y 11 de 2009. Previos requerimientos especiales y sus ampliaciones, al igual que las respuestas a estos, la DIAN modificó las declaraciones, así:

Por Liquidación Oficial de Revisión 312412012000029 de 30 de agosto de 2012, modificó la declaración de retenciones del período 6 de 2009 para adicionar retenciones por $42.018.000 e imponer sanción por inexactitud por $67.229.000[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn1" \o ").

En lo que interesa a este proceso, en el renglón 33- retenciones por servicios, la DIAN adicionó $4.662.000 a título de renta y disminuyó en $1.554.000 el valor del renglón 39 – otras retenciones, que reclasificó en el renglón 33. Lo anterior, porque el contrato 5203363, suscrito el 21 de agosto de 2008 entre la actora y Construcciones Govar Ltda, no es de obra sino de prestación de servicios. En consecuencia, la tarifa de retención es del 4% y no del 1%, como lo declaró la demandante.

La actora interpuso recurso de reconsideración[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn2" \o ") y por Resolución 900.433 de 27 de septiembre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración la referida liquidación oficial de revisión[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn3" \o ").

Por Liquidación Oficial de Revisión 312412012000010 de 29 de agosto de 2012, la DIAN modificó la declaración de retenciones del período 11 de 2009 para adicionar retenciones a título de renta por $16.584.000 e imponer sanción por inexactitud por $43.118.000[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn4" \o "). Lo anterior, porque el contrato 5203363 suscrito con Construcciones Govar Ltda no es de obra sino de prestación de servicios. Por tanto, la tarifa de retención es del 4% y no del 1%, como lo declaró la actora.

Por Resolución 900.412 de 16 de septiembre de 2013, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración de retenciones del período 11 de 2009[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn5" \o ").

**DEMANDA**

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

“a. Que se declare la nulidad de las liquidaciones oficiales de revisión y las resoluciones que fallaron los recursos de reconsideración interpuestos  contra ellas, actos administrativos que para efectos prácticos se encuentran individualizados en el cuadro siguiente:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Concepto** | **Año** | **Período** | **Liquidación Oficial de revisión** | **Resolución que falló el recurso de reconsideración** |
| Retenciones en la fuente | 2009 | 6 | 31241201200029 de 30 de agosto de 2012 | 900.433 de 27 de septiembre de 2013 |
| Retenciones en la fuente | 2009 |   | 31241201200029 de 30 de agosto de 2012 | 900.433 de 27 de septiembre de 2013 |

En caso de 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.

b. Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente presentadas por ECOPETROL e identificadas en el literal anterior y que por tanto ECOPETROL no adeuda suma alguna por concepto de retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta ni por concepto de sanción por inexactitud. En caso de que se acepten parcialmente los argumentos de ECOPETROL, la suscrita apoderada solicita se declare la procedencia parcial de las partidas que fueron cuestionadas por la DIAN, derivada de los argumentos aceptados.”

La demandante invocó como normas violadas los artículos 95 numeral 9 de la Constitución Política, 264 de la Ley 223 de 1995, 656 y 658 del Código Civil, [437-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=550) del Estatuto Tributario, 5 inciso 2 del Decreto 1512 de 1985 y 1 del Decreto 2502 de 2005.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**El contrato 5203363 suscrito entre la actora y Construcciones Govar Ltda es de obra material sobre bien inmueble. La tarifa de retención a título de renta es del 1%, no del 4%.**

El contrato 5203363 es de obra material porque su objeto es la realización de *“obras de mantenimiento para la modernización del sistema de control y puesta en marcha y entrega a satisfacción”* de dos calderas de la unidad 2400 de la refinería de la actora en Barrancabermeja.

El contrato involucra una serie de actividades que corresponden a prestaciones propias de un contrato de obra, como el desmantelamiento de tuberías de proceso, montaje e instalación de equipos del nuevo sistema de control eléctrico y de protección de las calderas, instalación y pruebas de nueva instrumentación electrónica asociada a las calderas, instalación y pruebas de bandejas portacables y cableado, instalación de cajas de conexionado, prefabricación y montaje de tuberías en proceso, reemplazo de quemadores de las calderas, mantenimiento del motor, la turbina y los ventiladores de tiro forzado, adecuación del antiguo cuarto de control de la unidad de refinería y el alistamiento, pruebas y puesta en servicio y entrega de las calderas.

**Las plantas de la refinería sobre las que recaen las actividades objeto del contrato de obra son inmuebles por adhesión y/o destinación**

El contrato 5233063 es de obra material sobre bien inmueble porque los equipos estáticos de una de las plantas de refinería de Barrancabermeja constituyen bienes inmuebles por adhesión y/o por destinación, según los artículos 656 y 658 del Código Civil. Ello, porque se encuentran inmovilizados en el terreno con el fin de procesar el crudo, obtienen mayores productos e incrementan la utilidad de la compañía y se realiza un proceso que, además, es continuo.

Aunque la maquinaria está adherida al suelo por pernos, por sus dimensiones constituye una unidad económica que no puede funcionar sin el suelo sobre el que se asienta. En consecuencia, se considera un inmueble por destinación, según la jurisprudencia[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn6" \o ").

Por tanto, las actividades de mantenimiento que se desarrollan sobre los equipos estáticos de la refinería de Barrancabermeja deben considerarse como trabajos materiales que recaen directamente sobre bienes inmuebles, por lo cual constituyen contratos de obra y no de servicios, como lo sostiene la DIAN en los actos demandados.

**La DIAN desconoció sus conceptos y por esa razón violó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995**

Un contrato que tiene por objeto el mantenimiento de un bien inmueble debe calificarse como contrato de obra, pues todas las obras ejecutadas en cumplimiento de este se incorporan al inmueble y son necesarias para su funcionamiento.

Contrario a lo señalado por la DIAN en los actos demandados, el contrato de mantenimiento celebrado por la actora y Construcciones Govar Ltda corresponde   a un contrato de obra, de los previstos en el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003.

La misma definición de mantenimiento implica la calidad de permanencia de las obras ejecutadas en los inmuebles y la calidad de inherencia exigida por el citado concepto unificado, pues todas las obras son necesarias para el funcionamiento del inmueble.

Además, de acuerdo con el concepto DIAN 082299 del 30 de diciembre de 2003, los contratos de obra son aquellos en los que el contratista se compromete a realizar labores que se incorporan al inmueble ya construido. Por su parte, en el contrato de prestación de servicios técnicos, el contratista se compromete a realizar una obra que requiere conocimientos técnicos especializados. En el mismo concepto, la DIAN precisó que si la labor desarrollada es integral, esto es, comprende diseño, ductos, instalación, etc, corresponde a un contrato de construcción de obra.

Dado que el contrato de mantenimiento tiene por objeto el retiro de equipos, montaje de facilidades, instalación de cableado y adecuación de tuberías por el reemplazo de quemadores, que son labores materiales realizadas sobre un inmueble, no solo es un contrato de mantenimiento sino que corresponde a la incorporación a la construcción a que se refiere el concepto 082299 de 2003.

Igualmente, en el concepto DIAN 37184 de 1999, la demandada indicó que las reparaciones que involucren obra material se someten al tratamiento previsto para los contratos de obra.

De acuerdo con lo anterior, no existe fundamento para modificar la naturaleza jurídica de un contrato que es de obra según la ley y la doctrina oficial de la DIAN. La calidad del contrato de obra aplicada por el contribuyente se fundamentó en la doctrina de la DIAN.

Como consecuencia de la conclusión anterior, la tarifa de retención por impuesto de renta aplicable a los pagos por el contrato 5203363 era del 1%, según lo dispuesto en el Decreto 1512 de 1985 y no del 4%, como dice la Administración.

**La sanción por inexactitud es improcedente**

En este caso, no existe hecho sancionable, pues está demostrado que el contrato 5203363 es de obra, comoquiera que las actividades de mantenimiento constituyen un contrato de obra y se realizan directamente sobre inmuebles.

Además, el citado contrato es de obra con base en el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, la jurisprudencia y la doctrina. Así mismo, las declaraciones revisadas no contienen datos falsos o equivocados.

Por lo demás, en este caso hay una evidente diferencia de criterio con la administración tributaria, en cuanto a la calificación jurídica del contrato que dio lugar a las retenciones cuestionadas: mientras que la DIAN sostiene que es un contrato de prestación de servicios, al cual le corresponde la tarifa del 4%, según el Decreto 3110 de 2004, la demandante considera que es un contrato de obra, al que le corresponde la tarifa del 1%, según el Decreto 1512 de 1985.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN propuso la excepción de inepta demanda frente a los actos que modificaron la declaración de retenciones por el período 6 de 2009. Lo anterior, por cuanto la actora pidió la nulidad total de tales actos, a pesar de que en el recurso de reconsideración solo cuestionó la adición de retenciones a título del impuesto sobre la renta.

Además, se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se resumen así:

El artículo 8 del Decreto 2509 de 1985 fijó una tarifa especial de retención en la fuente del 1%, aplicable exclusivamente a los contratos de construcción o confección de obra material en bien inmueble. No abarca todos los contratos de obra en general.

Según los conceptos DIAN 44201 de 2009, 19952 de 2006, 9714 de 1993 y el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, al analizar el objeto del contrato 5203363, se concluye que corresponde a un contrato de prestación de servicios, con una tarifa de retención del 4%, y no a un contrato de obra.

Los conceptos de la DIAN señalan que no constituyen contratos de construcción las obras o bienes que pueden removerse o retirarse fácilmente sin detrimento del inmueble, lo que no ocurre en este caso.

En efecto, los contratos de mantenimiento no pueden considerarse como contratos de obra porque los bienes muebles sobre los cuales se realizan los trabajos (equipos de las plantas de Ecopetrol) no pueden reputarse como bienes inmuebles por adhesión o por destinación, pues no se encuentran fijados al suelo y pueden  retirarse del suelo sin detrimento del bien inmueble. Las plantas están adheridas al suelo con pernos, los cuales puede retirarse sin detrimento del suelo.

Por último, procede la sanción por inexactitud pues la demandante aplicó indebidamente la tarifa del 1%, que es para los contratos de obra, a pesar de que el contrato 5203363 es de prestación de servicios de mantenimiento, sujeto a retención a la tarifa del 4%. No se presenta diferencia de criterios porque no existe ningún vacío legal. La actora aplicó indebidamente la ley.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunalaccedió a las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn7" \o "):

El contrato 5203363 tiene por objeto la realización de obras de mantenimiento de dos calderas de la unidad 2400 de la refinería de la actora en Barrancabermeja. Las obras incluyen la demolición, desmantelación, instalación y montaje de instrumentos para el mantenimiento de las calderas utilizadas en la industria petrolífera.

De acuerdo con el artículo 32 de la Ley 80 de 1993 y el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, los contratos de obra comprenden tanto el mantenimiento de bienes inmuebles como la instalación de obras inherentes a la construcción, por ejemplo, electricidad, plomería, cañería, mampostería y drenajes.

En este caso, el mantenimiento de calderas involucra servicios inherentes a la construcción, como la instalación de cableado, tuberías y otros instrumentos. Además, la unidad 2400 de la refinería de Barrancabermeja es una maquinaria adherida al piso.

Por tanto, es un inmueble por destinación, de acuerdo con el artículo 656 del Código Civil. En consecuencia, las obras de instalación y mantenimiento de las calderas corresponden a un contrato de obra y los elementos como el cableado, tubería y demás instrumentos y estructuras que se incorporan al inmueble no pueden retirarse sin ocasionar un detrimento funcional de la unidad. En consecuencia, la tarifa de retención aplicable es la del 1%, según el artículo 5 inciso 2 del Decreto 1512 de 1985.

Se levanta la sanción por inexactitud al determinarse la improcedencia de la tarifa de retención del 4%, determinada por la DIAN.

No se condena en costas porque en este proceso se discute un asunto de interés público.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada**apeló con fundamento en los siguientes argumentos:[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn8" \o ")

Para determinar la naturaleza del contrato 5203363, la administración analizó, entre otros documentos, copias de las facturas y actas de inicio, cumplimiento y liquidación del contrato, de los cuales concluyó que no se trataba de un contrato de obra, sino de mantenimiento. Lo anterior, porque requería la prestación de un servicio especializado sobre una construcción ya existente.

Por ser un contrato de mantenimiento, le correspondía la tarifa de retención del 4% y no la especial de construcción de bien inmueble del 1%.

El artículo 8 del Decreto 2509 de 1985, que establece la tarifa de retención para los contratos de construcción, no incluye todos los contratos de obra en general, sino solo los contratos de construcción, urbanización y confección de obra material en bien inmueble.

El contrato 5203363 no es de construcción sino de mantenimiento para modernizar un sistema de control y poner en funcionamiento unas calderas, esto es, una infraestructura existente para ponerla en funcionamiento. En consecuencia, es un contrato de mantenimiento, no de obra.

Además, según el Concepto Unificado de IVA 001 de 2003, los servicios inherentes a la construcción, como instalación de cableado, tuberías y otros instrumentos, se consideran contrato de obra material cuando se incorporan a la obra ya construida o confeccionada. Esto es diferente de los servicios de mantenimiento como plomería y cableado sobre bienes ya existentes cuya construcción o fabricación no hace parte del contrato, pues se contratan al margen de la construcción y encuadran en la definición de servicios del artículo 1 del Decreto 1372 de 1992.

Al revisar el anexo I del contrato 5203363 celebrado entre ECOPETROL y Construcciones Govar Ltda, se advierte que las actividades son de servicio de mantenimiento, como el desmantelamiento de tuberías, instalación de transmisores, suministro de tuberías, válvulas, cables, aplicación y pintura para tubería, prefabricación, montaje y soldadura de tuberías, etc.

Además, el contrato incluye el suministro de la materia prima a cargo del artífice, lo que se considera venta tanto en materia civil (art. 2053 del C.C), como tributaria ([artículo 421](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=521) del E.T). Por tanto, no es un contrato de confección de obra material.

La noción de contrato de obra del 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 otros contratos que se califican como servicios según la ley tributaria.

Entonces, no es procedente calificar el contrato 5203363 como de obra, pues su objeto no es la construcción de una obra, reconstrucción o reforma, reparación o recuperación de oleoductos, gasoductos o pozos de petróleo sino el mantenimiento técnico del equipo estático ya existente en las plantas. Por tanto, se trata de la prestación de un servicio técnico, al que le corresponde una tarifa de retención del 4%, y no la tarifa especial del 1% para los contratos de confección de obra material en bien inmueble.

De otra parte, la DIAN no se apartó de sus conceptos, pues en los actos demandados se analizaron en conjunto los conceptos y las normas demandadas.

Debe imponerse la sanción por inexactitud, puesto que la actora practicó retenciones en un monto inferior al que legalmente corresponde, lo que constituye infracción sancionable en los términos del [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del E.T.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante reiteró los argumentos de la demanda[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn9" \o ").

La demandada insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn10" \o ").

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**Cuestión previa**

El 12 de septiembre de 2019, la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que estaba impedida para conocer de este asunto, con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

En este caso, se configura la causal de impedimento invocada por la doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, toda vez que como magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca conoció del proceso en instancia anterior, pues fue ponente de la  sentencia de primera instancia.

En consecuencia, la Sala acepta el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del presente proceso. No se sortea conjuez que deba reemplazarla porque existe cuórum para decidir (artículo 128 inciso final CPACA).

**Asunto de fondo**

En los términos de la apelación interpuesta por la DIAN, la Sala decide sobre la legalidad de los actos que modificaron las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la actora por los períodos 6 y 11 del año gravable 2009.

En concreto, define si el contrato 5203363, suscrito el 21 de agosto de 2008 entre la actora y Construcciones Govar Ltda, está sujeto a una tarifa de retención en la fuente del 1%, por tratarse de un contrato de obra, como lo sostuvo la actora y lo aceptó el Tribunal, o a una tarifa del 4%, por ser un contrato de prestación de servicios, como lo indicó la DIAN en los actos demandados. También decide si procede o no la sanción por inexactitud.

La Sala advierte que el contrato 5203363 está sujeto a una tarifa de retención del 4%, porque es de prestación de servicios, como se precisó en **sentencia de 23 de agosto de 2018****[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn11" \o "),** que se reitera en lo pertinente y en la cual se analizó, precisamente, la naturaleza del contrato en mención y se reiteró, a su vez, el criterio uniforme de la Sección sobre el particular[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn12" \o ").

**El contrato 5203363 suscrito entre ECOPETROL y CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA es de servicio de mantenimiento. Está sujeto a una tarifa de retención del 4%.**

Sobre la naturaleza jurídica para efectos tributarios de los contratos suscritos por Ecopetrol S.A relacionados con el caso concreto, en sentencia de 24 de mayo de 2018[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn13" \o "), la Sala reiteró el criterio expuesto en fallo de 29 de noviembre de 2017, en el cual sostuvo lo siguiente[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn14" \o "):

“En relación con el *servicio de construcción de bienes inmuebles*, la Sala[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn15" \o ") ha precisado que 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”. Es decir que, atiende a la realización de una obra material nueva.

Por su parte, *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 [en] funcionamiento adecuadamente[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn16" \o ")”.

En la misma sentencia de 29 de noviembre de 2017[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn17" \o "), la Sala sostuvo que los contratos analizados (Nos 4018151 y 4018849), suscritos entre Ecopetrol y el contratista, son **de prestación de servicios de mantenimiento técnico de maquinarias**. Que el objeto de estos contratos es 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 incluye las actividades ejecutadas para lograr el funcionamiento adecuado de las maquinarias, como el “*mantenimiento, suministro, instalación, reparación, retiro y cambio de equipos, la fabricación de piezas, limpieza, y otras similares”.*

También indicó la Sala que *“No puede considerarse que las actividades de fabricación, suministro e instalación de piezas y equipos [hagan] parte de una construcción de un inmueble, porque esas acciones están referidas a la maquinaria objeto de mantenimiento”.*Que ninguna de las actividades relacionadas en los contratos de mantenimiento y en la lista de precios se refiere a la construcción de un bien inmueble. Que, en cambio, se refiere a la conservación de una maquinaria[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn18" \o ").

Y, concluyó que de acuerdo con las pruebas que hay en el *expediente “la actividad desarrollada por el contribuyente corresponde a un servicio de mantenimiento, y no de construcción de bien inmueble”*[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn19" \o ").

**Caso concreto. Reiteración jurisprudencial****[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn20" \o ")**

El contrato 5203363 de 21 de agosto de 2008 suscrito por ECOPETROL S.A. y CONSTRUCCIONES GOVAR LTDA. tiene por objeto la realización por parte del contratista de “*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”****[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn21" \o ")****.*

Según los anexos del contrato, las actividades realizadas para el cumplimiento del contrato fueron de aseo y limpieza, gestión de compras, desmantelamiento de instrumentación y tuberías, montaje e instalación de equipos, prefabricación y montaje, remplazo de quemadores, mantenimiento de motor, turbina y ventiladores, al igual que el desmantelamiento de gabinetes y adecuación del cuarto de control.

En consecuencia, el contrato 5203363 es de prestación de servicio de mantenimiento. Su objeto es la conservación de una maquinaria, no la construcción de un bien inmueble.

Por lo anterior, los pagos derivados del referido contrato se encuentran sujetos a retención en la fuente a una tarifa del 4%, de acuerdo con el artículo 1 del Decreto 3110 de 2004, como lo determinó la DIAN en los actos demandados.

**Sanción por inexactitud**

De acuerdo con el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del Estatuto Tributario, 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, debe imponerse la sanción porque la actora declaró datos equivocados de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

No obstante, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn22" \o "), que modificó el [artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del Estatuto Tributario, se estableció que *«el principio de favorabilidad [se] 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 fue modificada por la Ley 1819 de 2016[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn23" \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.

Por tanto, la Sala aplica el principio de favorabilidad y reliquida la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado por la actora por los períodos en discusión.

Por lo tanto, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados solo en lo relacionado con el valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia. A título de restablecimiento del derecho, se practica nueva liquidación de retenciones en la fuente por los períodos 6 y 11 de 2009, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

**Período 6 de 2009**

|  |
| --- |
| **CÁLCULO DE SANCIÓN POR INEXACTITUD** |
| Total saldo a pagar determinado (sin sanciones) Liquidación Oficial de Revisión[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn24" \o ") y Consejo de Estado | $70.726.103.000 |   |
| Menos saldo a pagar declarado por el contribuyente | $70.684.025.000 |   |
| Base sanción inexactitud |   | $42.018.000 |
| Tarifa de sanción: |   | $100% |
| **Sanción por inexactitud** |  | **$42.018.000** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **TOTAL A PAGAR** |  |  |  |
| **Concepto** | **Liquidación privada** | **Liquidación de revisión** | **Liquidación de la Sala** |
| Total Retenciones | $70.684.025.000 | $70.726.103.000 | $70.726.103.000 |
| Sanciones | $0 | $ 67.229.000 | **$42.018.000** |
| **Total saldo a pagar** | $70.684.025.000 | $70.793.332.000 | **$70.768.121.000** |

**Período 11 de 2009**

|  |
| --- |
| **CÁLCULO DE SANCIÓN POR INEXACTITUD** |
| Total saldo a pagar determinado (sin sanciones) Liquidación Oficial de Revisión y Consejo de Estado | $96.898.258.000 |   |
| Menos saldo a pagar declarado por el contribuyente | $96.881.674.000 |   |
| Base sanción inexactitud |   | $16.584.000 |
| Tarifa de sanción: |   | $100% |
| **Sanción por inexactitud** |  | **$16.584.000** |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **TOTAL A PAGAR** |  |  |  |
| **Concepto** | **Liquidación privada** | **Liquidación de revisión** | **Liquidación de la Sala** |
| Total Retenciones | $96.881.674.000 | $96.898.258.000 | $96.898.258.000 |
| Sanciones | $285.000 | $26.819.000\* | $16.819.000\* |
| **Total saldo a pagar** | $96.881.959.000 | $96.925.077.000 | **$96.915.127.000** |

\* Incluye sanción determinada por la actora

Finalmente, no se condena en costas,  pues conforme con el artículo 188 del CPACA[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftn25" \o "), en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,*requisito que no se cumple en este asunto.

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: ACEPTAR**el impedimento manifestado por la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, se le separa del conocimiento del presente asunto. No se sortea conjuez porque existe cuórum decisorio.

**SEGUNDO. REVOCAR**la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**1. ANULAR** parcialmente las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412012000029 de 30 de agosto de 2012 y 312412012000010 de 29 de agosto de 2012 y las Resoluciones Nos. 900.433 de 27 de septiembre de 2013 y 900.412 de 16 de septiembre de 2012, por las cuales la DIAN modificó a la actora las declaraciones de retenciones en la fuente presentadas por los períodos 6 y 11 de 2009, respectivamente.

**2.** A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como total saldo a pagar a cargo de ECOPETROL S.A., por concepto de retención en la fuente del período 6 de 2009, la suma de $70.768.121.000 y del período 11 de 2009, la suma de $96.915.127.000, de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: ACEPTAR**la renuncia al poder de JANNETTE GÓMEZ VELÁSQUEZ como apoderada de la DIAN, según escrito del folio 513.

**CUARTO: RECONOCER** como apoderado de la DIAN a JUAN CARLOS LOAIZA ROMERO, según el poder que está en el folio 528.

**QUINTO:** Sin condena en costas.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref1" \o ") Folios 38 a 55

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref2" \o ")  En el recurso, ECOPETROL solo cuestionó la adición de retenciones a título de renta por concepto del contrato 5203363.

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref3" \o ") En el acto que resolvió la reconsideración, la DIAN sostuvo que “frente a los valores confesados que motivaron la liquidación oficial de revisión, esto es, en los renglones retenciones a título de salarios y demás pagos laborales por $27.794.000, retenciones por honorarios por $290.000, retenciones por servicios por $51.000 y retenciones a título de timbre por $9.221.000 no se presenta motivo de inconformidad y aplica lo previsto en el [artículo 723](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=899)del Estatuto Tributario que dispone: “Los hechos aceptados no son objeto de recurso. […]”. (folios 57 a 66)

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref4" \o ") Folios 68 a 78

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref5" \o ") Folios 79 a 88

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref6" \o ") Sentencia de 8 de octubre de 1979, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref7" \o ") Folios 355 a 379 c. p.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref8" \o ") Folios 281 a 290 c. p.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref9" \o ") Folios 319 a 324 c. p.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref10" \o ") Folios 359 a 366 c. p.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref11" \o ") Exp 21350, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref12" \o ") Ver sentencias de 29 de noviembre de 2017, exp. 20982, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que reitera la sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 21188; de 24 de mayo de 2018, exp 21813 y de 23 de agosto de 2018, exp 21350, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref13" \o ") Expediente 21813 C.P Milton Chaves García.

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref14" \o ") Exp 20982, C:P. Jorge Octavio Ramírez, reiterada en sentencia de 24 de mayo de 2018, exp 21813.

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref15" \o ")Sentencias del 13 de julio de 2017, C.P. Dr. Milton Chaves García, expediente No. 21188; y del 24 de agosto de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 21279.

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref16" \o ") <http://dle.rae.es/?id=OH9tS8F>. Definición RAE de la expresión “mantenimiento”.

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref17" \o ") Expediente 20982, C.P Jorge Octavio Ramírez Ramírez

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref18" \o ") Ibídem

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref19" \o ") Ibídem

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref20" \o ") Se reitera, en lo pertinente, la sentencia de 23 de agosto de 2018, exp 21350.

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref21" \o ") Folio 138 reverso.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref22" \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.*

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref23" \o ") Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805)del E.T.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref24" \o ") En la liquidación oficial de revisión se adicionaron también retenciones por salarios y demás pagos laborales y por impuesto de timbre. Sin embargo, solo se discute la adición de retenciones a título de renta.

[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37942" \l "_ftnref25" \o ") CPACA. Art. 188. Condena en costas. “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.