

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera Ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., seis (6) de marzo de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-00428-01(16022)

Actor: **CODENSA S.A. ESP.**

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia de marzo 29 de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta – Subsección A, que denegó las súplicas de la demanda contra los actos administrativos mediante los cuales se determinó oficialmente la retención en la fuente del mes de diciembre de 1999.

ANTECEDENTES

CODENSA S.A. presentó declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de diciembre de 1999, el 18 de enero de 2000, en la que determinó en el renglón RT la suma de \$3.101.866.000, corregida el 14 de febrero del mismo año, sin variar el valor a pagar.

La División de Fiscalización de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes profirió el Auto de Apertura No. 310632000002612 de septiembre 26 de 2000, mediante el cual se ordenó abrir investigación a la actora, en desarrollo del Programa Auditoría Preventiva Agentes Retención – Autorretenciones.

El 1° de abril de 2002 se expidió el Requerimiento Especial No. 310632002000099, en el que propuso un mayor valor de retención en la fuente por concepto de otros ingresos tributarios de \$533.696.413; salarios y otros ingresos laborales de \$4.433.619, sanción de inexactitud de \$861.008.000, para un total a pagar de \$4.501.004.000.

Previa respuesta al acto mencionado, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000204 de diciembre 4 de 2002, en la que recalcula la retención en la fuente por salarios y demás pagos laborales en la suma de \$1.170.942 y reliquida la sanción de inexactitud para dejarla en \$855.787.000, para un total a pagar de \$4.492.520.000.

El 6 de febrero de 2003 interpuso recurso de reconsideración contra el acto oficial citado, decidido mediante la Resolución No. 310662003000057 de septiembre 19 de 2003, en el sentido de confirmarlo.

DEMANDA

CODENSA S.A. E.S.P. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho pretende que se anule la Liquidación de Revisión y la Resolución que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho solicita que se confirme la declaración de retención en la fuente del mes de diciembre de 1999, con la condena en costas a la demandada.

Invocó como normas violadas los artículos 83 y 209 de la Carta Política, 369 parágrafo, 126-1, 387, 683 y 777 del Estatuto Tributario, 15 del Decreto 2026 de 1983, 10 de la Ley 43 de 1990, 7° del Decreto Reglamentario 3750 de 1986, y Concepto Oficial No.52684 de 4 de junio de 1999, de la División de Doctrina de la Oficina Jurídica de la DIAN.

El concepto de violación se sintetiza así:

- Retención en la Fuente por compra de energía.

Se confunden los requisitos para obtener la exoneración de la retención en la fuente con los referentes a la exención del Impuesto de Renta contenidos en los artículos 369 y 211 del E.T., pues para gozar de la exención del gravamen los ingresos deben provenir de la generación de energía eléctrica, mientras que para la exoneración de retención únicamente se exige que se trate de empresas de servicios públicos domiciliarios.

Estas dos condiciones se acreditaron satisfactoriamente por todas las empresas de energía que recibieron los pagos cuya retención se cuestiona, al demostrar con el certificado de existencia y representación legal que los ingresos provenían de la generación de energía, mediante los respectivos contratos de venta de energía y las facturas.

En cuanto a la falta de prueba de la capitalización o constitución de reserva de las utilidades, por tratarse de un hecho futuro es algo imposible de cumplir, dado que ello se sabe al finalizar el ejercicio gravable.

La razón de ser del párrafo transitorio del artículo 369 del Estatuto Tributario radica en que la exención del impuesto de renta aplicable a las empresas de servicios públicos depende de la destinación que, una vez concluido el ejercicio, den a sus utilidades. Por tanto, al momento de recibir el pago o abono en cuenta, es imposible conocer si cumplirá, al final del ejercicio, las condiciones para ser exento del tributo.

Como la retención en la fuente es un hecho anterior a la depuración de la renta, a la determinación de utilidades y su destinación, el legislador previó esta circunstancia y optó por la exoneración temporal de la retención.

El Decreto 2026 de 1983 en su artículo 15 comprende no contribuyentes y contribuyentes exentos que al momento de recibir el pago o abono en cuenta pueden demostrar tal calidad, lo que no

ocurre con las empresas de servicios públicos, pues no pueden acreditar tal circunstancia ante el retenedor, por tratarse de una exención condicionada a un hecho futuro.

Al existir dos decisiones del Consejo de Estado (Sentencia de octubre 3 de 2002 y Auto de diciembre 12 de 2002), es cuestionable que la Administración exija una retención en la fuente para operaciones que se encuentran exceptuadas.

La DIAN ha sido enfática en señalar que a las empresas de servicios públicos no se les debe practicar retención en la fuente sobre el pago o abono en cuenta derivado de ingresos provenientes de la prestación de sus servicios (Conceptos números 52684 de junio 4 de 1999 y 11708 de febrero 11 de 2000), lo que vulnera el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 que impide a las autoridades objetar las actuaciones tributarias realizadas al amparo de la doctrina oficial.

Exigir que al momento de la retención se pruebe un hecho futuro, desconoce los principios de buena fe, seguridad jurídica y confianza legítima e impone requisitos adicionales a los previstos en la ley.

- *Retención por pagos laborales*

La Compañía presentó ante la DIAN todos los certificados con base en los cuales, en su condición de agente retenedor, aplicó a cada trabajador la retención y los descuentos que la ley establece,

documentos probatorios que condujeron al retenedor a la convicción sobre la procedencia de los descuentos por aportes a fondos de pensiones que se realizan a través de la nómina del empleador y de certificados bancarios de préstamos que, bajo la gravedad de juramento, los trabajadores certificaron se destinaban a la adquisición de su vivienda.

La DIAN al rechazar los descuentos por dichos conceptos vulneró el artículo 126-1 del E.T., que señala que los aportes a fondos de pensiones no forman parte de la base de retención en la fuente, y al desconocer la deducción por préstamos para adquisición de vivienda, quebranta los artículos 387 ib. y 7° del Decreto 3750 de 1986.

Se aportó certificado de revisor fiscal que comprueba que las cifras declaradas y la retención fueron correctas.

La *sanción por inexactitud* es improcedente porque la declaración no contiene factores equivocados, incompletos o desfigurados, sino que las modificaciones obedecen a diferencias de interpretación en relación con la retención en la fuente sobre compras de energía.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las súplicas de la demanda con los siguientes argumentos:

De acuerdo con el artículo 15 del Decreto 2026 de 1983 resulta claro que para no practicar la retención ordenada en el artículo 369 del Estatuto Tributario, a los pagos o abonos en cuenta que se realicen a terceros debe solicitarse al beneficiario del pago o abono en cuenta exento de renta que se acrediten las circunstancias previstas en la Ley, es decir para el caso, la inversión conforme al artículo 211 ib. en la capitalización o apropiación como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas.

Si bien se estableció que Codensa S.A. efectuó pagos por concepto de compra de energía a empresas de servicios públicos domiciliarios, no se refería a conceptos exentos sino a la parte gravada con el impuesto de renta, pues no se demostró que las utilidades se hubieran capitalizado o apropiado como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, por lo que existía la obligación de practicar retención en la fuente a la tarifa del 3% prevista en el artículo 401 del E.T.

No basta que se invoque el certificado de existencia y representación legal de las Empresas Públicas de Medellín, Emesa S.A., Empresa de Energía del Pacífico y Electrificadora de Santander, sino que se requiere demostrar la destinación de los ingresos.

Las providencias citadas del Consejo de Estado no se aplican para el caso a las normas objeto de análisis, posteriores a diciembre de 1999,

en virtud del principio de irretroactividad previsto en el artículo 363 de la C.P.

En cuanto a los pagos laborales en vía gubernativa se advirtió que la prueba legal e idónea para establecer que se trata de un préstamo para la adquisición de vivienda es el certificado de la entidad beneficiaria del pago, por lo que no resultan admisibles las manifestaciones bajo la gravedad de juramento por parte de tres trabajadores.

El certificado de revisor fiscal si bien tiene valor de prueba contable, no identifica las cuentas de donde fueron tomados los registros.

Es procedente la sanción por inexactitud al ser equivocados, incompletos y desfigurados los datos registrados en la declaración de retención en la fuente y afectaron el valor a pagar.

Por último, la conducta de la entidad no ha sido temeraria para que se le condene en costas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante sentencia de marzo 29 de 2006, negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión fueron:

- Retención compras de energía.

La actora no demostró que las empresas a las que hizo los pagos o abonos en cuenta por compras de energía, capitalizaban parte de sus utilidades para los fines prescritos en la norma (art. 211 del E.T.), ni solicitó al beneficiario del pago exento del impuesto de renta que acreditara las circunstancias a que se refiere la ley.

Sólo probó que efectuó pagos por compra de energía a empresas de servicios públicos domiciliarios, y no demostró que las utilidades se capitalizaran o apropiaran para las finalidades específicas de la disposición legal, por lo que estaba en la obligación de practicar retención en la fuente sobre el valor total del pago.

No comprobó que las empresas beneficiarias de los pagos (Empresas Públicas de Medellín , Empresa S.A. E.S.P., Empresa de Energía del Pacífico, y Electrificadora de Santander), hubiesen cumplido con la finalidad de la norma para que operara la exención, de acuerdo con lo ordenado en el artículo 15 del Decreto 2026 de 1983.

El artículo 211 del E.T. consagra en relación con la exención para empresas de servicios públicos que las utilidades se capitalicen o apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, en el caso concreto un porcentaje del 70%, y el artículo 369 ib. relaciona los casos en que no se efectúa retención, por

lo que son normas concordantes, el primero de ellos es específico en crear la exención, pues señala el sujeto, la tarifa y el concepto, y el segundo, la comprobación de las circunstancias para que no se practique retención.

Al armonizar las dos normas precedentes, con el artículo 15 del Decreto 2026, se colige que las entidades públicas oficiales o las sociedades de economía mixta beneficiarias de la exención, para efectos de no aplicarles retención, deben acreditar al agente retenedor, el porcentaje de sus utilidades capitalizadas o apropiadas como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas. En caso contrario, el agente retenedor retiene sobre el 100% del pago o abono en cuenta.

- Pagos Laborales

Respecto de los trabajadores Ricardo Legua, Fernando Lara Castillo y Olga Carranza Salazar, no se advierten los elementos probatorios necesarios para determinar los valores pagados a fondos de pensiones, solicitados como ingreso no constitutivo de renta o ganancia ocasional, en razón a que únicamente aparece una relación denominada “cuadro explicativo, cálculo fijo de retención en la fuente julio a diciembre de 1991”, donde discrimina unos valores anuales y no segrega cada uno de los factores que fueron cancelados por los citados empleados. Además acompaña una constancia de revisor

fiscal, en la que no se aprecia la realización de pago alguno por dicho concepto.

Los certificados de José Hernando Marín Morales, Jorge Alberto Bejarano Bustos, William Ricardo Caicedo, no cumplen con los requisitos señalados en el Decreto 331 de 1976, es decir, señalar el concepto del préstamo, por lo que no es prueba idónea para disminuir la base de retención.

Debe aplicarse la sanción de inexactitud porque la demandante incurrió en la conducta de omisión de ingresos señalada en el artículo 647 del E.T., sin que exista diferencia de criterios.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con lo decidido en primera instancia, la parte demandante sostuvo:

La DIAN estimó que para excluir de retención en la fuente el 70% de los pagos, era necesario que las empresas beneficiarias demostraran ante el agente retenedor la efectiva capitalización de las utilidades, prueba que a todas luces resulta imposible, pues ello ocurre al final del ejercicio gravable, sometido a aprobación de la asamblea general o máximo órgano de dirección.

El agente retenedor nada tiene que ver con estas decisiones en el momento de efectuar los pagos, de ahí que no es posible exigir la comprobación de la exención, ya que sólo se sabe si obtuvo o no utilidades al final del año, momento en el cual la Asamblea General opta por capitalizarlas o no.

La sentencia recurrida hace caso omiso al párrafo transitorio del artículo 369 del E.T., que precisamente con el fin de evitar que se practicara retención en la fuente se refirió a los pagos a favor de empresas generadoras de energía eléctrica (servicios públicos domiciliarios).

El a quo se equivoca cuando se dedica a buscar dentro de las pruebas allegadas al plenario, constancia de capitalización o reserva de las utilidades, cuando lo que ha debido verificar al fallar es que el pago sea hecho por concepto de compra de energía eléctrica, pues el requisito previsto en la ley para la exclusión de retención consiste en que se trate de ingresos que dan origen a rentas de ese tipo.

Es equivocada la decisión del a quo cuando fundamenta la decisión en el artículo 15 del Decreto Reglamentario 2026 de 1983, pues olvida que existe una norma especial para las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica, de mayor jerarquía y expedida con posterioridad.

La posición planteada fue estudiada por el Consejo de Estado, en sentencia de octubre 3 de 2002, exp. 12687 y Auto de 12 de diciembre de 2002, exp. 13.621, que no fueron tenidas en cuenta y que denotan una diferencia de criterios que impide que se configure inexactitud sancionable.

En cuanto a la retención por pagos laborales la Compañía allegó durante la etapa gubernativa certificado de revisor fiscal donde consta de manera detallada y completa el valor de los descuentos por aportes a fondos de pensiones y de los ingresos no constitutivos de renta, incluidos los préstamos para adquisición de vivienda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo dicho en el recurso de apelación y en el libelo demandatorio.

La **parte demandada** repite las consideraciones que tuvo en cuenta el Tribunal para encontrar ajustados a derecho los actos cuestionados.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Agencia Pública estimó que debía revocarse la sentencia apelada, porque el sentido del parágrafo del artículo 369 del Estatuto Tributario de acuerdo con la posición jurisprudencial del Consejo de Estado, era evitar aplicar retención en la fuente a las empresas beneficiadas con la

exención contenida en el artículo 211 del Estatuto Tributario, en la medida en que los ingresos tengan vocación de dar origen a rentas exentas. Agrega que no se anexó certificación de la entidad bancaria sobre los intereses y corrección monetaria en los créditos de adquisición de vivienda, ni documento que acredite los valores pagados a Fondos de Pensiones.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Estudia la Sala la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración de retención en la fuente del mes de diciembre de 1999, a cargo de CODENSA S.A. ESP.

Según los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante contra el fallo de primera instancia, la inconformidad se centra en los siguientes puntos: - Improcedencia de retención en la fuente sobre compras de energía; - Disminución de la base de retención en pagos laborales; y - diferencias de criterio como eximente de la sanción por inexactitud.

- *Retención por compra de energía*

Aduce el impugnante que a la luz del párrafo del artículo 369 del Estatuto Tributario se prohíbe aplicar retención en la fuente a las empresas beneficiarias de la exención consagrada en el artículo 211 ib.

La Administración ha sostenido que si bien el párrafo de la norma mencionada exonera de retención en la fuente a las empresas de servicios públicos domiciliarios, se debe demostrar que las utilidades se capitalizan o apropian como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas [art. 211 del E.T.], puesto que el artículo 15 del Decreto 2026 de 1983 ordena solicitar al beneficiario del pago o abono exento del impuesto de renta, acreditar tal circunstancia.

En el caso en estudio, la Sala observa que la entidad fiscal en el requerimiento especial (fl.242 c.a) aumentó el porcentaje de retención en la fuente aplicado por la actora a las compras de energía realizadas a Empresas Públicas de Medellín, Emgesa S.A. ESP, Empresa de Energía del Pacífico y Electrificadora de Santander, del 0.9% al 3%, al considerar que tales empresas no comprobaron los presupuestos para hacerse acreedoras de la exención de que trata el artículo 211 del E.T. [utilidades capitalizadas para la rehabilitación, extensión y reposición de sistemas], por lo que se debía aplicar la retención plena por otros ingresos tributarios (art. 401 del E.T.).

El artículo 211 del Estatuto Tributario, en su versión vigente antes de la modificación introducida por el artículo 13 de la Ley 633 de 2000, contemplaba un porcentaje de exención sobre la renta obtenida por las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios, que en el aparte

pertinente para las dedicadas a la generación de energía eléctrica¹
reza:

Así mismo, las rentas provenientes de la generación de energía eléctrica y las de los servicios públicos domiciliarios de gas y de telefonía local, y su actividad complementaria de telefonía móvil rural, cuando éstas sean obtenidas por entidades oficiales o sociedades de economía mixta, estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios por un término de ocho (8) años, sobre las utilidades que capitalicen o que apropien como reservas para la rehabilitación, extensión y reposición de los sistemas, de acuerdo con los siguientes porcentajes:

Para el año gravable 1996 100% exento

Para el año gravable 1997 90% exento

Para el año gravable 1998 80% exento

Para el año gravable 1999 70% exento

Para el año gravable 2000 60% exento

Para el año gravable 2001 40% exento

Para el año gravable 2002 20% exento

Para el año gravable 2003 y siguientes 0% exentos. (Resaltado fuera de texto)

Mientras que el párrafo transitorio del artículo 369 del mismo ordenamiento establece:

PAR. TRANS.—Adicionado. L. 223/95, art. 249. Las empresas beneficiadas con las excepciones de que trata el artículo 211 del estatuto tributario, no están sujetas a retención en la fuente sobre los ingresos que dan origen a las rentas objeto de dichas exenciones, durante el término de su vigencia.

¹ El artículo 14.25 de la Ley 142 de 1994 define el servicio público domiciliario de energía eléctrica así: “14.25. Servicio público domiciliario de energía eléctrica. Es el transporte de energía eléctrica desde las redes regionales de transmisión hasta el domicilio del usuario final, incluida su conexión y medición. También se aplicará esta ley a las **actividades complementarias** de generación, de **comercialización**, de transformación, interconexión y transmisión.” (negrilla fuera de texto). Como se aprecia el servicio público de energía incluye la actividad complementaria dirigida a su comercialización.

Sobre el alcance de los preceptos legales citados, la Sala se pronunció² en el sentido de evidenciar que la existencia del párrafo transitorio del artículo 369 de la normatividad fiscal, respondía al tratamiento diferente otorgado a este tipo de entidades, al no sujetarlas a retención en la fuente sobre la totalidad de los ingresos que dan origen a las rentas exentas y durante el término de vigencia de la exención.

En efecto, se interpretó que respecto de las exenciones previstas en el artículo 211 ib., fue voluntad del legislador excluir temporalmente a las empresas de servicios públicos domiciliarios de la retención en la fuente, como una excepción a la regla general del recaudo anticipado del tributo sobre los ingresos gravados, que según la finalidad perseguida por el precepto legal, se concretaba en evitar devoluciones innecesarias, mientras se mantengan las exenciones para dichas empresas.

Aunado a lo anterior, no puede perderse de vista que el numeral segundo del mismo artículo 369, determina que en ningún caso habrá lugar a aplicar retención en la fuente sobre ingresos que por disposición legal se encuentren exentos del impuesto de renta.

² Sentencia de octubre 3 de 2002, expediente 12687, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, reiterada en fallo fechado el 5 de marzo de 2004, expediente 13621, M.P. Dra. Ligia López Díaz.

De tal manera que al existir una disposición de rango legal [art. 369 párrafo del E.T.] que impide al agente retenedor efectuar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que realicen a empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, no se ajusta a derecho la actuación de la Administración Tributaria sustentada en el artículo 15 del Decreto Reglamentario 2026 de 1983 referente a que el beneficiario de la exención del impuesto de renta compruebe esa circunstancia, pues al ser una norma anterior, que regula el tema en forma general, no tiene la capacidad de desplazar un precepto legal específico que exonera a este tipo de entes del pago anticipado del tributo (retención).

De acuerdo con lo anterior, para la Sala prospera el cargo, motivo por el cual se tiene como acertado el valor declarado por CODENSA S.A. ESP en la liquidación privada de retención en la fuente del mes de diciembre de 1999, en el renglón de Otras Retenciones (RO) en cuantía de \$62.784.000.

- *Retención por pagos laborales*

En este punto, manifiesta el apelante que para comprobar la retención por pagos laborales se allegó en vía gubernativa certificado de revisor fiscal en donde constan los descuentos por aportes a Fondos de Pensiones y préstamos para adquisición de vivienda.

La Sala observa que en acto oficial de revisión (fl. 326 c.a.) se estableció un mayor valor de retención por concepto de ingresos laborales, con base en lo siguiente:

Nombre empleado	Devengado Diciembre de 1999	Menos aportes a pensiones	70% Ingreso gravado, sin aportes	Deducible por vivienda	Retención Determinada	Retención efectuada	Retención no efectuada
**Carranza Salazar Olga	9.587.419	0	6.711.193		1.714.360	1.695.247	19.113
**Lara Castillo Fernando	9.587.419	0	6.711.193		1.714.360	1.695.247	19.113
**Legua Ricardo	9.587.419	0	6.711.193		1.714.360	1.695.247	19.113
Piedrahita Pérez Lucia	20.255.972	206.903	14.034.348	897.004	3.943.104	3.913.746	29.358
Sarracino del Real Emilia	9.696.977	206.903	6.643.052	1.200.000	1.271.522	1.257.454	14.068
*Marín Morales Hernando	9.696.977	206.903	6.643.052	229.684	1.483.093	1.445.573	37.520
**Acela Díaz Martha	14.545.465	3.236.918	7.915.983		1.875.049	1.784.263	90.786
Laverde Enciso María	4.848.489	203.451	3.251.527	382.859	682.765	624.796	57.969
*Bejarano Bustos Jorge	9.696.977	206.903	6.643.052		1.555.055	1.113.104	441.951
*Caicedo	9.696.977	206.903	6.643.052		1.555.055	1.113.104	441.951

Morales							
Willam							
Diferencia							1.170.942

La DIAN encontró que la sociedad no allegó prueba alguna que demostrara lo aportado a los Fondos de Pensiones, lo que dio lugar a la adición de ese ingreso para la aplicación de la respectiva retención en la fuente, además, se constató la no realización del descuento por pensión obligatoria de los empleados Ricardo Legua, Fernando Lara Castillo y Olga Carranza Salazar.

Tanto en la respuesta al requerimiento especial como con ocasión del recurso gubernativo, Codensa allegó certificación de contador público sobre el monto de pensiones obligatorias, fondo de solidaridad y aportes voluntarios de los diez empleados cuestionados por la Administración, prueba que es insuficiente porque no menciona los registros contables y soportes externos de tales pagos, además, no es la prueba idónea en la medida en que debe existir un certificado expedido por la entidad beneficiaria que demuestre la realización del aporte, de acuerdo con lo normado en el artículo 126 -1 del Estatuto Tributario que expresa que los aportes voluntarios y obligatorios a los fondos pensionales son ingresos no gravados y por ende excluibles de la base de retención en la fuente.

En cuanto a la disminución de la retención en la fuente por intereses para préstamos para adquisición de vivienda en cabeza del trabajador [artículo 119 del E.T.], de acuerdo con el artículo 3° del Decreto

Reglamentario 331 de 1976, las entidades financieras deben expedir a sus deudores un certificado en el que conste el monto del préstamo, saldo a 31 de diciembre del año gravable, saldo a 31 de diciembre del año anterior, total pagado por todo concepto y suma deducible de acuerdo con lo pagado.

En el asunto debatido la DIAN encontró que en el contenido de las certificaciones de *Bejarano Bustos Jorge, * Caicedo Morales William y * Marín Morales Hernando, de la Caja Social, Banco Ganadero y Colmena respectivamente (fls. 367,369 y 373 c.a), no se especifica que pertenezcan a préstamos hipotecarios o para la adquisición de vivienda, aspecto que en el caso de los dos primeros mencionados, no puede suplirse con una declaración bajo la gravedad de juramento con la solicitud del descuento de la retención.

Respecto de los señores ** Ricardo Legua, ** Fernando Lara Castillo, ** Olga Carranza Salazar y ** Martha Janeth Acela Díaz no se aportó certificado alguno que comprobara lo cancelado por intereses para vivienda.

El certificado de revisor fiscal como se advirtió en acápite precedente, relaciona los aportes pensionales y nada dice respecto de los intereses deducibles de los trabajadores.

Así las cosas, al no existir elemento probatorio diferente a los evaluados por la Administración que desvirtúe al aumento del valor a

retener por pagos laborales, para la Sala se ajusta a derecho y en consecuencia, se rechaza el cargo.

- Sanción de Inexactitud

Alega la actora que el Tribunal no tuvo en cuenta la posición jurisprudencial del Consejo de Estado respecto del parágrafo del artículo 369 del Estatuto Tributario, para considerar que existe una diferencia de criterios que impide la configuración de inexactitud sancionable.

El artículo 647 del Estatuto Tributario reza:

ART. 647.—Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior (§ 1102-1).

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.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas

por un valor inferior. En estos casos, la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

(..)

La Sala advierte que al aceptarse el valor declarado por otras retenciones, pierde sustento frente a este rubro la sanción. Además a la luz de la disposición legal citada no se evidencia una conducta dirigida a omitir ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o la inclusión de factores inexistentes que aminoran la tributación y en general la utilización de datos equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derivara una menor impuesto o saldo a pagar.

Así mismo, es posición reiterada de la Sala³ que la falta de prueba o del cumplimiento de requisitos formales para acceder a ciertos derechos o beneficios de orden fiscal, como en el caso, para que los trabajadores disminuyeran la base de retención en la fuente, no implica que el rubro sea inexistente o que provenga de operaciones simuladas o que se hubiese utilizado en la declaración datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

Por tanto, la Sala efectuará una nueva liquidación para mantener lo declarado por la sociedad en cuanto a la retención por otros ingresos

³ Sentencia de octubre 10 de 2007, expediente 15723. M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

(compras de energía), confirmar la modificación por pagos laborales y levantar la sanción por inexactitud.

CONCEPTO	VALOR DETERMINADO
Salarios y demás pagos laborales	\$284.806.000
Dividendos y Participaciones	0
Rendimientos Financieros	\$34.969.000
Loterías, Rifas y Apuestas	\$0
Honorarios	\$78.046.000
Comisiones	\$933.000
Servicios	\$324.278.000
Pagos al exterior-Remesas	\$31.000
Pagos al exterior Renta	\$1.664.000
Compras	\$463.206.000
Arrendamientos	\$3.064.000
Enajenación de activos fijos	\$0
Ingresos del exterior	\$0
Retenido por Tarjetas Deb. Y Cred.	\$0
Otras retenciones	\$62.784.000
Autorretenciones: Compras	\$12.046.000
Autorretenciones: Servicios	\$14.367.000
Autorretenciones Rend. Fin.	\$98.186.000
Autorretenciones: Otros Conceptos	\$109.635.000
Total Retenciones Renta y Com.	\$1.488.015.000
Total Retenciones del IVA	\$1.188.141.000
Total Retención Imp. De Timbre	\$426.881.000
Más Sanciones	\$0
Total Retenciones más Sanciones	\$3.103.037.000

En consecuencia se revocará el fallo de primer grado, para en su lugar anular parcialmente los actos administrativos cuestionados y a título de

restablecimiento del derecho reconocer la suma establecida en la liquidación practicada.

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

F A L L A :

REVOCASE la sentencia de marzo 29 de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y en su lugar se dispone:

DECLARASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642002000204 de diciembre 4 de 2002 y la Resolución No. 310662003000057 de septiembre 19 de 2003, proferidas por la Administración de Impuestos Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá.

A título de restablecimiento del derecho se fija como valor a pagar a cargo de CODENSA S.A. ESP la suma de tres mil ciento tres millones treinta y siete mil pesos mte (\$3.103.037.000) por concepto de retención en la fuente del mes de diciembre de 1999.

RECONÓCESE PERSONERÍA al doctora BIBIANA NAYIBE JIMENEZ
GALEANO para representar a la Nación.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARIA INES ORTIZ BARBOSA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

HECTOR J. ROMERO DIAZ

Apoderados: ALFREDO LEWIN FIGUEROA
MARTHA PINZON MUÑOZ
BIBIANA NAYIBE JIMENEZ GALEANOO

M.P. DRA. LUZ MARY CARDENAS VELANDIA
TRIBUNAL DE CUNDINAMARCA

TEMA: EXONERACIÓN DE RETENCION ENLA FUENTE PARA
COMPRAS DE ENERGIA CONFORME AL PARAGRAFO DEL
ARTÍCULO 369 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO. RETEFUENTE
SOBRE PAGOS LABORALES. AUSENCIA DE INEXACTITUD POR
FALTA DE PRUEBA.

ED