

**RETENCIÓN EN LA FUENTE EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Noción y objeto / RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE COMISIONES – Alcance del concepto comisión. Se debe entender como una remuneración y no como un contrato, porque el artículo 392 del Estatuto Tributario sujeta a retención todos los pagos por comisiones, sin aludir a los derivados de un contrato específico o solo del contrato de comisión / PAGO O ABONO EN CUENTA POR COMISIONES – Alcance para efectos del artículo 392 del Estatuto Tributario / COMISIÓN SUJETA A RETENCIÓN – Determinación. Corresponde al porcentaje pagado sobre el resultado de un negocio, excluidas las comisiones derivadas de un contrato laboral / RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE COMISIONES POR VENTA DE PRODUCTOS O SERVICIOS – Bonificaciones a vendedores de telefonía celular en bonos SODEXHO PASS / RETENCIÓN EN LA FUENTE SOBRE OTROS INGRESOS TRIBUTARIOS – Alcance / PAGO DE BONOS SUJETO A RETENCIÓN EN LA FUENTE – Para establecer si ese pago encuadra dentro del concepto de comisiones, lo determinante es que lo reciba el vendedor como producto de una venta o negocio ajeno**

En relación con el mecanismo de la retención en el impuesto de renta, es importante señalar que es un sistema de recaudo anticipado del tributo que, consiste en detraer de los pagos o abonos en cuenta, susceptibles de generar el gravamen, una suma determinada conforme a la ley. Todo, con la finalidad de conseguir que, en forma gradual, el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa. Para tal efecto, la normativa tributaria establece unos “conceptos sujetos a retención”, esto es, los hechos económicos que dan lugar a la retención y, que se clasifican en: *ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos de personas naturales y, otros ingresos tributarios*. En ese sentido, el artículo 392 del Estatuto Tributario dispone que están sujetos a retención “**los pagos o abonos en cuenta** que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho **por concepto de [...] comisiones**”. La Sala advierte que para efectos de la retención en la fuente, **el concepto “comisiones”, debe entenderse como una remuneración, y no como un contrato**. Todo, porque la norma sujeta a retención a todos los pagos por comisiones, sin aludir al derivado de un contrato en específico. Dada la forma general en que el artículo 392 *ibídem* se refiere a los pagos por comisión, estos deben entenderse en su sentido más amplio, natural y obvio, esto es, como “**aquel porcentaje que percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio**”, independientemente de que este se derive de un contrato de comisión, de prestación de servicios, o de cualquier otro convenio, siempre que no sea un **contrato laboral**. De ahí que no pueda considerarse que el pago por comisión de que trata el artículo 392 *ibídem* se limite al “contrato de comisión” regulado en el artículo 1287 del Código de Comercio. Más todavía, cuando la ley de forma

expresa somete a retención al pago por comisión, y no al contrato de comisión. No puede perderse de vista que la retención se practica sobre los pagos o abonos en cuenta que son la fuente del ingreso gravado, de donde se sigue que, cuando la ley sujeta a retención las “comisiones”, no alude a que este precedido de un contrato, sino a cualquier *remuneración* que constituya una comisión para el beneficiario. En tal sentido, lo determinante para identificar el concepto sujeto a retención por “comisiones” es que corresponda al porcentaje pagado sobre el resultado de un negocio. Es por eso que las comisiones recibidas por ventas de productos o servicios, a excepción de las derivadas de un contrato laboral, están sometidas a retención en la fuente bajo el concepto de “pagos por comisiones”. Para el año 2006, la norma reglamentaria aplicable a la retención en la fuente discutida –año 2006-, esto es, el Decreto 260 de 2001 cuyos valores fueron reajustados por el Decreto 4715 de 2005, dispuso que **los pagos por comisiones realizados a personas naturales**, por regla general, están sometidos a una retención del 10% y, excepcionalmente del 11%, en los casos que se verifique que en el año los pagos superaron la suma de \$66.888.000. Las citadas normas no establecen una base mínima para practicar la retención sobre los pagos por comisión, por lo que **cualquier monto que se pague por ese concepto está sometido a ese mecanismo de recaudo**. Por su parte, los denominados **otros ingresos tributarios** son todos aquellos pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, distintos a los ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas. Es decir, corresponden a los pagos que no clasifican dentro de los conceptos que de manera específica fueron sujetos a retención en el Estatuto Tributario. De acuerdo con el artículo 4 del Decreto 260 de 2001 la retención de “otros ingresos tributarios” corresponde al 3.5%. Pero se exceptúan de la retención los pagos que tengan una cuantía inferior a \$545.000, conforme con el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005. (...) De acuerdo con las normas y pruebas analizadas, la Sala considera que los pagos que COMCEL realizó a los vendedores de sus distribuidores, durante los 12 períodos del año 2006, se hicieron por concepto de comisiones por ventas y, por tanto, se encontraban sometidos a retención en la fuente. Los bonos SODEXHO PASS representan el pago de una comisión, porque constituyen una remuneración que realizó COMCEL a ciertos vendedores con los cuales no tiene vínculo laboral, como producto de la venta de bienes y servicios de la sociedad. Esa remuneración, como se ratifica en las circulares expedidas por el contribuyente,

depende del desempeño de los vendedores, pues conforme a la venta que estos realizan, se les entrega un bono por un valor determinado. **En tal sentido, el bono se paga sobre el producto de cada venta de bienes y servicios y, por ende, constituye un pago por comisión de ventas.** Ahora, teniendo en cuenta que el concepto sujeto a retención “comisiones” recae sobre “los pagos o abonos en cuenta” que constituyan ese hecho económico, y no únicamente los derivados del contrato de comisión, la sola circunstancia de que los bonos constituyan una remuneración por comisiones de ventas sin vinculación laboral, los clasifica en dicho concepto. Ello independientemente de la denominación que se le dé al convenio del cual se derivan los pagos por comisiones, a excepción de los generados en un contrato laboral que, se repite, se rigen por el concepto sujeto a retención “ingresos laborales”. Por ello lo determinante para establecer si el pago de bonos encuadra dentro del concepto sujeto a retención “comisiones”, no es si las partes contrajeron las obligaciones de forma unilateral o bilateral o la denominación del convenio, sino que el pago lo reciba el vendedor como producto de una venta o negocio ajeno. En el caso particular, existe un acuerdo entre COMCEL y los vendedores sobre una remuneración por la realización de determinadas ventas, que se manifiesta en las circulares de la sociedad que expresan la voluntad de la misma de entregar comisiones sobre la enajenación de ciertos productos y en el cumplimiento por parte de los vendedores de las metas propuestas en esos documentos. Actos que demuestran el consentimiento de las partes sobre el acuerdo de pago de la comisión por ventas. De tal manera que, al constituir el pago de los bonos SODEXHO PASS una remuneración por comisiones de ventas, el mismo clasifica en el concepto sujeto de retención “comisiones”, y no “otros ingresos tributarios”, pues recuérdese que éste último solo se aplica para los demás pagos que no correspondan a los conceptos específicos establecidos en el Estatuto Tributario. Es por eso que a COMCEL le correspondía practicar retención en la fuente a título de comisión sobre las sumas de dinero, representadas en bonos, que entregó a los vendedores de sus distribuidores durante los 12 períodos del año 2006.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 367 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 392 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 401 / CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 28 /CÓDIGO CIVIL – ARTÍCULO 1287 / DECRETO 260 DE 2001 – ARTÍCULO 4 / DECRETO 4715 DE 2005 – ARTÍCULO 1

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Favorabilidad**

[La] Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado 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 la liquidación oficial 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 el 160% impuesto en los actos demandados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C, doce (12) de octubre de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00013-01(19524)**

**Actor: COMCEL S.A.**

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

#### **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “B”. La sentencia dispuso:

**“Primero.** Niéguese las pretensiones de la demanda.

**Segundo.** Devuélvanse los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

**Tercero.** Archívese el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor”.

## **I) ANTECEDENTES**

Comunicaciones Celular S.A., en adelante COMCEL, presentó las declaraciones de retención en la fuente correspondientes a los períodos del año gravable 2006.

La Administración propuso la modificación de las citadas declaraciones para adicionar las retenciones en la fuente por la comisión adicional que la sociedad paga a sus vendedores, representada en cheques tipo Premium de SODEXHO PASS.

La sociedad discutió la decisión administrativa, por considerar que los bonos SODEXHO PASS que entrega a la fuerza de ventas, no son comisiones sino un incentivo para la promoción de sus productos. Por tanto, se trata de “otros ingresos tributarios” que, individualmente, no superan el tope dispuesto en la ley para practicar la retención en la fuente.

La Administración no aceptó los argumentos del contribuyente, y liquidó oficialmente el impuesto en los términos propuestos en el requerimiento especial.

En atención a lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la sociedad prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

## **II) DEMANDA**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, COMCEL, solicitó:

*“PRIMERO: Que son nulos los siguientes actos administrativos:*

*La liquidaciones oficiales de revisión practicadas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes que se relacionan a continuación, por medio de las cuales se establecieron los*

valores a cargo del contribuyente que represento por concepto de retenciones en la fuente del impuesto de renta, por los períodos gravables de enero a diciembre de 2006 y se sancionó por inexactitud:

<b>Liquidación Oficial de Revisión</b>	<b>Fecha</b>	<b>Período año gravable 2006</b>
312412009000067	26 – agosto -2009	1 (enero)
312412009000068	26 – agosto -2009	2 (febrero)
312412009000069	26 – agosto -2009	3 (marzo)
312412009000070	26 – agosto -2009	4 (abril)
312412009000071	26 – agosto -2009	5 (mayo)
312412009000077	11 – septiembre - 2009	6 (junio)
312412009000073	11 – septiembre - 2009	7 (julio)
312412009000074	11 – septiembre - 2009	8 (agosto)
312412009000075	11 – septiembre - 2009	9 (septiembre)
312412009000076	11 – septiembre - 2009	10 (octubre)
312412009000050	26 – agosto -2009	11 (noviembre)
312412009000051	26 – agosto -2009	12 (diciembre)

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

*TERCERO: Que se condene a la parte demandada al pago de las agencias en derecho”*

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

**Violación de los artículos 28 y 2302 del Código Civil, 1287 del Código de Comercio, 392 y 647 del Estatuto Tributario y, 5 -inciso 3º literal m)- del Decreto Reglamentario 1512 de 1985**

## **No causación de la retención en la fuente**

Los incentivos representados en bonos SODEXHO PASS se originaron en el ofrecimiento unilateral realizado por COMCEL a los vendedores de sus distribuidores, por determinados logros comerciales. La relación existente entre COMCEL y los vendedores constituye un “cuasi contrato de agencia oficiosa, definido en el artículo 2302 del Código Civil [...] por virtud del cual éstos toman interés de realizar determinadas operaciones previo el estímulo de recibir el ofrecimiento de un premio”. Todo, porque la cuantía del bono varía según la gestión realizada –ventas de bienes o celebración de contratos de servicios de telefonía celular-.

Conforme con el artículo 1287 del Código de Comercio, la comisión es una especie de mandato, figura que es definida en el artículo 1262 *ibídem* como un “contrato”. Por consiguiente, para que opere la figura de la “comisión” se requiere de la existencia de un contrato, es decir, de un acuerdo de voluntades entre las partes. Situación que no se presentó en este caso, pues se repite, la sociedad entregó los bonos por decisión unilateral.

Es por eso que no puede decirse que los bonos que entrega COMCEL a los vendedores se trate de una comisión, como lo sostiene la DIAN, sino de “otros ingresos tributarios”, esto es, aquellos ingresos que son constitutivos de renta por implicar un enriquecimiento para quien los percibe, pero que no tienen una denominación específica en el derecho tributario.

Sin embargo, sobre estos pagos no debía practicarse retención en la fuente, porque vistos individualmente, no superaron la suma de \$545.000, que es el límite dispuesto en la ley para la aplicación de ese mecanismo de recaudo anticipado sobre el concepto de “otros ingresos tributarios”.

## **Sanción por inexactitud**

No procede la sanción por inexactitud toda vez que COMCEL no omitió retenciones. En este caso, lo que se presenta es una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

## **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

De acuerdo con el artículo 1287 del Código de Comercio, para que se presente la figura de la comisión se requiere de la existencia de una gestión por cuenta ajena, sin vínculo laboral, que genere una remuneración por dicha actividad. La norma no exige la existencia de un contrato por escrito ni consensual, ni ninguna formalidad especial.

Los bonos SODEXHO PASS que entrega COMCEL a los vendedores constituyen una remuneración por la realización de una gestión ajena, toda vez que tiene por finalidad incrementar las ventas de la empresa y, con ello mejorar el nivel de ingresos de la misma.

No se trata de un acto de mera liberalidad, como lo sostiene la actora, por cuanto la gestión de venta de los servicios de COMCEL, es precisamente la causa para que la sociedad remunere a la fuerza de ventas.

Tampoco es cierto que no haya un vínculo contractual entre COMCEL y los vendedores, pues las circulares de la empresa dirigida a éstos, contienen instrucciones de cuáles servicios vender y el ofrecimiento de bonos por ventas cuando cumplan las condiciones señaladas en esos documentos.

La sociedad tiene todo el control y el conocimiento de la fuerza de ventas de los distribuidores, porque es la que determina a quien le corresponde el bono ofrecido, prueba de ello es el registro contable que hace COMCEL de esas operaciones y, el listado que expide en el que identifica el equipo vendido, el plan, el nombre del vendedor, entre otros datos.

En la inspección contable quedó plenamente probado que “COMCEL desarrolla y aplica como estrategia administrativa y política de mercadeo, remunerar a la fuerza de ventas sin vínculo laboral, con los llamados Bonos SODEXHO PASS, a cambio de lo cual mejora sus operaciones, obteniendo un mayor cubrimiento en el mercado de la telefonía móvil en el país”.

Por tanto, los pagos representados en bonos SODEXHO PASS que realiza COMCEL a sus vendedores no se derivan de un acto unilateral, sino de una comisión.

Al estar establecido la fuente de la obligación que originó el pago, la sociedad no debió considerar esos rubros como “otros ingresos tributarios”, sino practicar la retención en la fuente del 11% sobre las comisiones pagadas a sus vendedores.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, toda vez que está demostrado que la sociedad omitió retenciones en su liquidación privada. En este caso, no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

No es procedente la condena en costas solicitada por la parte demandante, porque la actuación de la Administración tiene sustento jurídico y, en tal sentido, no puede considerarse arbitraria o temeraria. Además, no se encuentra demostrado que se hubieren causado.

#### **IV) LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección “B”, mediante providencia del 22 de marzo de 2012, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El incentivo que paga COMCEL a los vendedores no puede considerarse un pago ocasional o por mera liberalidad, sino una comisión, por cuanto éstos acceden al beneficio en la medida que cumplan con las metas de ventas impuestas en las circulares de la sociedad. Todo, porque los beneficiarios de esos dineros fueron los vendedores, como consecuencia de realizar gestiones que incrementaron las ventas y el nivel de ingresos de la sociedad.

Esos ingresos no pueden considerarse como “otros ingresos tributarios”, por cuanto esa denominación solo procede cuando no se determine el concepto pagado. Lo que no sucede en este caso, en el que se encuentra probado que los pagos realizados por COMCEL a los vendedores se trata de una comisión.

En consecuencia, esos pagos están sometidos a la retención en la fuente a título de renta del 11%.

Debe mantenerse la sanción por inexactitud, en tanto no se advierten errores de apreciación o diferencias de criterios entre la Administración y el contribuyente.

## **V) EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Conforme con el artículo 1287 del Código de Comercio, para que se presente la figura de la “comisión”, por ser esta una especie de mandato, debe existir un contrato entre las dos partes.

Entre COMCEL y los vendedores de sus distribuidores, no existe contrato civil ni comercial, sino un “cuasi contrato” de agencia oficiosa o gestión de negocios ajenos, por virtud del cual éstos realizan ciertas ventas con el estímulo de recibir un premio, que es ofrecido de forma unilateral por la sociedad.

En este caso, solo la sociedad se obliga al pago del bono y, los vendedores no contraen obligación alguna con COMCEL, pues no tienen metas que cumplir. Por tanto, no puede considerarse la existencia de un contrato de comisión que, se repite, es por esencia bilateral.

De ahí que el incentivo que paga de forma unilateral COMCEL a los vendedores, debe dársele el tratamiento de “otros ingresos tributarios”.

En la experticia, el perito relacionó los vendedores a quienes se le pagaron sumas superiores al tope fijado para la práctica de la retención –año 2006: 545.000-, que en total ascienden a \$160.496.000, los cuales son los únicos que estarían pendientes de retención del 3.5%, esto es, por \$5.617.000.

No procede la sanción por inexactitud toda vez que los datos declarados son verdaderos y, el valor discutido se genera por diferencias de criterio en cuanto al derecho aplicable.

## **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

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

**La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "B", que denegó las pretensiones de la demanda.

### **1. Problema jurídico**

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración de retención en la fuente presentada por COMCEL por los períodos de enero a diciembre de 2006.

En concreto, debe determinar si procede:

(i) la retención en la fuente a título de comisión sobre los pagos representados en bonos SODEXHO PASS, que realizó el contribuyente a los vendedores de sus distribuidores, por concepto de logros comerciales.

(ii) la sanción por inexactitud.

### **2. Procedencia de la retención en la fuente sobre incentivos por gestión de ventas**

2.1. Para la Administración, COMCEL debió practicar retención del 11% sobre las sumas de dinero representadas en bonos SODEXHO PASS que entregó a los vendedores de sus distribuidores. Todo, porque esos dineros constituyen una comisión obtenida por los beneficiarios, como contraprestación de la gestión de

ventas que realizaron por cuenta de la sociedad, que generó un incremento de los ingresos de la misma.

La comisión se verifica en las circulares expedidas por COMCEL que informaron a los vendedores las tareas de ventas que debían realizar para acceder a los bonos.

2.2. En cambio para el demandante, los incentivos que entregó a los vendedores constituyen “otros ingresos tributarios”, esto es, aquellas rentas sin una denominación específica en la legislación tributaria. Lo anterior, porque se derivan de un “cuasi contrato de agencia oficiosa, por virtud del cual éstos toman interés de realizar determinadas operaciones previo el estímulo de recibir el ofrecimiento de un premio”.

Afirmó que los incentivos no pueden considerarse una comisión, porque esa figura requiere un acuerdo de las partes y, en este caso, la sociedad entregó los bonos por decisión unilateral.

Dado que estos pagos constituyen “otros ingresos tributarios”, sobre los mismos no debía practicarse retención en la fuente, a excepción de los que superaron el límite dispuesto en la ley de 545.000 pesos, que según la experticia, corresponden a la suma de \$160.496.000. Por tanto, solo estarían pendiente de retención el valor de \$5.617.000.

2.3. Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala realiza las siguientes precisiones en cuanto al alcance de los conceptos de “comisión” y de “otros ingresos tributarios” en materia de retenciones en la fuente.

2.3.1. En relación con el mecanismo de la retención en el impuesto de renta, es importante señalar que es un sistema de recaudo anticipado del tributo que, consiste en detraer de los pagos o abonos en cuenta, susceptibles de generar el gravamen, una suma determinada conforme a la ley.

Todo, con la finalidad de conseguir que, en forma gradual, el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Artículo 367 del Estatuto Tributario.

Para tal efecto, la normativa tributaria establece unos “conceptos sujetos a retención”, esto es, los hechos económicos que dan lugar a la retención y, que se clasifican en: *ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos de personas naturales y, otros ingresos tributarios*<sup>2</sup>.

2.3.2. En ese sentido, el artículo 392 del Estatuto Tributario dispone que están sujetos a retención “**los pagos o abonos en cuenta** que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho **por concepto de [...] comisiones**”.

2.3.2.1. La Sala advierte que para efectos de la retención en la fuente, **el concepto “comisiones”, debe entenderse como una remuneración, y no como un contrato**. Todo, porque la norma sujeta a retención a todos los pagos por comisiones, sin aludir al derivado de un contrato en específico.

Dada la forma general en que el artículo 392 *ibídem* se refiere a los pagos por comisión, estos deben entenderse en su sentido más amplio, natural y obvio<sup>3</sup>, esto es, como “**aquel porcentaje que percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio**<sup>4</sup>”, independientemente de que este se derive de un contrato de comisión, de prestación de servicios, o de cualquier otro convenio, siempre que no sea un contrato laboral<sup>5</sup>.

De ahí que no pueda considerarse que el pago por comisión de que trata el artículo 392 *ibídem* se limite al “contrato de comisión” regulado en el artículo 1287 del Código de Comercio<sup>6</sup>. Más todavía, cuando la ley de forma expresa somete a retención al pago por comisión, y no al contrato de comisión.

---

<sup>2</sup> Regulados en el Título III del Libro Segundo “Retención en la fuente” del Estatuto Tributario.

<sup>3</sup> Código Civil. **ARTICULO 28. SIGNIFICADO DE LAS PALABRAS.** Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

<sup>4</sup> <http://dle.rae.es/?id=9wr1Sns>

<sup>5</sup> Los pagos por comisiones que se deriven de contratos laborales se rigen por la retención sobre “ingresos laborales”, porque son pagos que constituyen salarios conforme con el artículo 128 del Código Sustantivo del Trabajo.

<sup>6</sup> **ARTÍCULO 1287. COMISIÓN.** La comisión es una especie de mandato por el cual se encomienda a una persona que se dedica profesionalmente a ello, la ejecución de uno o varios negocios, en nombre propio, pero por cuenta ajena.

No puede perderse de vista que la retención se practica sobre los pagos o abonos en cuenta que son la fuente del ingreso gravado, de donde se sigue que, cuando la ley sujeta a retención las “comisiones”, no alude a que este precedido de un contrato, sino a cualquier *remuneración* que constituya una comisión para el beneficiario.

En tal sentido, lo determinante para identificar el concepto sujeto a retención por “comisiones” es que corresponda al porcentaje pagado sobre el resultado de un negocio<sup>7</sup>.

Es por eso que las comisiones recibidas por ventas de productos o servicios, a excepción de las derivadas de un contrato laboral, están sometidas a retención en la fuente bajo el concepto de “pagos por comisiones”.

2.3.2.2. Para el año 2006, la norma reglamentaria aplicable a la retención en la fuente discutida –año 2006-, esto es, el Decreto 260 de 2001<sup>8</sup> cuyos valores fueron reajustados por el Decreto 4715 de 2005<sup>9</sup>, dispuso que **los pagos por comisiones realizados a personas naturales**, por regla general, están sometidos a una retención del 10% y, excepcionalmente del 11%, en los casos que se verifique que en el año los pagos superaron la suma de \$66.888.000<sup>10</sup>.

Las citadas normas no establecen una base mínima para practicar la retención sobre los pagos por comisión, por lo que **cualquier monto que se pague por ese concepto está sometido a ese mecanismo de recaudo**.

2.3.3. Por su parte, los denominados **otros ingresos tributarios** son todos aquellos pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, distintos a los ingresos laborales, dividendos y participaciones, honorarios, comisiones, servicios arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas<sup>11</sup>. Es decir, corresponden a los pagos que no clasifican dentro de los

---

<sup>7</sup> La Sala reitera que siempre que no se trate de las comisiones derivadas de un contrato laboral. Cfr. pie de página 5.

<sup>8</sup> “Por medio del cual se reglamentan los artículos 392 y 401 del Estatuto Tributario”.

<sup>9</sup> Artículo 1 del Decreto 4715 de 2005 “Por el cual se reajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, sobre las ventas, timbre nacional para el año gravable 2006 y se dictan otras disposiciones”.

<sup>10</sup> Artículos 1 de los citados decretos.

<sup>11</sup> Artículo 401 del Estatuto Tributario.

conceptos que de manera específica fueron sujetos a retención en el Estatuto Tributario.

De acuerdo con el artículo 4 del Decreto 260 de 2001<sup>12</sup> la retención de “otros ingresos tributarios” corresponde al 3.5%. Pero se exceptúan de la retención los pagos que tengan una cuantía inferior a \$545.000, conforme con el artículo 1 del Decreto 4715 de 2005<sup>13</sup>.

2.4. En el presente caso, las partes concuerdan en afirmar que la sociedad COMCEL durante los 12 períodos del año 2006, pagó sumas de dinero representadas en bonos SODEXHO PASS a los vendedores de sus distribuidores, por realizar determinadas ventas de sus productos.

Para efectos de establecer la naturaleza de los citados pagos, la Sala relacionará las pruebas recaudadas por el período 9 del año 2006, por cuanto fueron las mismas practicadas en los demás períodos discutidos de esa vigencia gravable.

2.4.1. En ejercicio de sus facultades de fiscalización, la DIAN requirió a la sociedad para que informara del concepto por el cual se entregaban los bonos SODEXHO PASS<sup>14</sup>.

2.4.2. En respuesta a ese requerimiento, el contribuyente afirmó<sup>15</sup>:

“[E]l bono simplemente es una bonificación que **COMCEL ha querido otorgar a los vendedores de su distribuidor, con quien no tienen relación alguna**, precisamente para incentivar las compras de bienes y servicios por parte del distribuidor y las ventas de éste mismo. [...]

Encontramos importante hacer énfasis en la inexistencia de relación contractual y de obligaciones recíprocas, entre COMCEL y los vendedores, por lo tanto, los beneficios no constituyen de ninguna forma incentivos laborales, ni mucho menos

---

<sup>12</sup> “Por medio del cual se reglamentan los artículos 392 y 401 del Estatuto Tributario”

<sup>13</sup> “Por el cual se reajustan los valores absolutos expresados en moneda nacional en las normas relativas a los impuestos sobre la renta y complementarios, patrimonio, gravamen a los movimientos financieros, sobre las ventas, timbre nacional para el año gravable 2006 y se dictan otras disposiciones”.

<sup>14</sup> FIs 12-14 c.a.1. Requerimiento Ordinario No. 310632008000055 del 19 de marzo de 2008.

<sup>15</sup> FIs 24-32 c.a.1.

comisiones, en la medida que **a través de la entrega de esos bonos COMCEL está haciendo uso de una herramienta de promoción de negocios, que responde al análisis, planeación e implementación de programas diseñados para mantener una posición importante en el mercado**, gracias a los intercambios provechosos con los compradores finales, lo que busca en últimas alcanzar el nivel deseado de demanda de sus productos. [...]

De esta forma, COMCEL se apersona del mercado, de ahí que este tipo de beneficios tengan el carácter masivo (80.000 beneficiarios mensuales aproximadamente), **al tratarse de un beneficio dirigido a todo aquel que promueva las ventas del servicio de telefonía celular y sus productos asociados**, independientemente de la existencia de una relación contractual de las partes, **estando cada una de las personas en toda capacidad de acceder al beneficio, siempre que cumpla con el objetivo planteado.**[...]

En el caso particular, **estaríamos frente a un pago que es susceptible de constituir ingreso tributario para quien lo recibe, es decir, para los vendedores** de los distribuidores, pero que no obedece a ninguno de los conceptos que expresamente se encuentran sujetos a retención”.

2.4.3. COMCEL aportó unas circulares expedidas por esa sociedad, en la que se ofrecen a los vendedores los bonos SODEXHO PASS. Como ejemplo, se transcriben apartes de uno de esos documentos<sup>16</sup>.

**“Asunto: Bonos SODEXHO PASS POR VENTAS DE POSTPAGO EN SEPTIEMBRE DE 2006.**

**EN SEPTIEMBRE CONTINUAMOS CON BONOS SODEXHO POR LAS VENTAS DE POSTPAGO**

**Por cada venta postpago realizada en cualquiera de los siguientes planes, entre el 1 y el 30 de septiembre de 2006, los vendedores recibirán un Bono Sodexho de \$25.000:**

- ✓ Estudiante 06I Offpeak 12x12 Abierto y Cerrado 2006
- ✓ Estudiante 06I Prom. On Net Abierto y Cerrado 2006

---

<sup>16</sup> FIs 38-39 c.a.1

- ✓ Ejecutivo 06l Offpeak 12x12 Abierto y Cerrado 2006

[...]

Adicionalmente, **por cada upgrade realizado a cualquiera de los planes anteriormente mencionados, se entregará un bono de \$25.000.**

**¡¡¡¡¡IMPORTANTE!!!!**

**Por cada venta postpago realizada con el Plan** Espectacular 06l Offpeak 12x12 Abierto 2006 / Espectacular 06l Prom On Net Abierto 2006 y Plan Espectacular 06l Offpeak 12x12 Cerrado 2006/ Espectacular 06l Offpeak 12x12 Abierto 2006 entre el 1 y 30 de septiembre de 2006, **los vendedores recibirán un bono Sodexo de \$15.000.**

**Y COMO SI FUERA POCO...**

Para cada venta Postpago realizada en cualquiera de los siguientes planes entre el 1 y 30 de septiembre de 2006, los vendedores recibirán un bono de \$10.000.

- ✓ Plan Generación 06l Abierto y Cerrado 2006
- ✓ Express 06l Abierto y Cerrado 2006
- ✓ Plan Joven 06l Abierto y Cerrado 2006

[...]

Y por cada upgrade realizado a cualquiera de los planes anteriormente mencionados, se entregará un bono de \$10.000.

**RECORDAMOS**

**TODAS LAS ACTIVACIONES EN SINERGIA, GENERAN BONO SODEXHO DE \$25.000**

**TODAS LAS ACTIVACIONES EN PLANES TELEMIC, GENERAN BONO SODEXHO DE \$25.000**

Sin otro particular,

Gerente de Servicio y Entrenamiento al Distribuidor”

2.4.4. También, se allegó un listado detallado de la liquidación y entrega de los bonos SODEXHO PASS, que informa el nombre del distribuidor, el NIT, la fecha, concepto, cantidad y, valor total<sup>17</sup>. El contribuyente explicó que, por razones de logística, remitía los bonos a los distribuidores, para que éstos se los entregaran a los vendedores<sup>18</sup>.

2.4.5. La DIAN, por su parte, practicó una inspección contable a COMCEL<sup>19</sup>. En desarrollo de esa diligencia, la sociedad informó:

“De acuerdo con lo informado dentro del transcurso de las diligencias de la inspección que se ha llevado a cabo en nuestras oficinas, **se manifestó que se tenía conocimiento y forma de saber a través de nuestros sistemas qué vendedor hacía la respectiva activación de las líneas que vende. [...] En el sistema BSCS, se encuentra toda la información relacionada con las ventas hechas, tales como el tipo de venta hecha (kit prepago, planes, upgrades, etc.) el distribuidor de donde salió esa venta y por supuesto, el vendedor respectivo.**

**El contrato que firma el cliente donde están las condiciones de la venta como es equipo, plan e información básica, contiene también un campo sobre el vendedor de la misma la cual debe ser diligenciada por el distribuidor”.**

2.4.6. En sede judicial, el Tribunal decretó la práctica del dictamen pericial solicitado en la demanda, con el objeto de que el perito verificara si los pagos que COMCEL efectuó a cada uno de los vendedores excedían la cuantía de \$545.000<sup>20</sup>. En la experticia se dijo:

“Dentro del análisis se revisaron, cotejaron y verificaron 3021 planillas que contenían información de 8500 personas, de los cuales extraje la siguiente información:

- Fecha
- Nombre de la persona

---

<sup>17</sup> Fls 84-123 c.a.1

<sup>18</sup> Fls 73 c.a.1

<sup>19</sup> FI 351-367 c.a.1. Esta prueba fue decretada en el proceso de fiscalización de la retención en la fuente del período 11 de 2006 a cargo del contribuyente, y fue trasladada por la DIAN a los demás períodos del año 2006.

<sup>20</sup> Fls 17 c.p.1 y 1122-1125 c.p.3.

➤ Valor del bono

De la anterior revisión y análisis se evidenció el pago a algunos vendedores en bonos Sodexho Pass por cuantía superiores a \$545.000 o más, las cuales suman CIENTO SESENTA MILLONES CUATROCIENTOS NOVENTA Y SEIS MIL PESOS MCTE (\$160.496.000)”

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

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

Esa remuneración, como se ratifica en las circulares expedidas por el contribuyente, depende del desempeño de los vendedores, pues conforme a la venta que estos realizan, se les entrega un bono por un valor determinado. **En tal sentido, el bono se paga sobre el producto de cada venta de bienes y servicios y, por ende, constituye un pago por comisión de ventas.**

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

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

Por ello lo determinante para establecer si el pago de bonos encuadra dentro del concepto sujeto a retención “comisiones”, no es si las partes contrajeron las

obligaciones de forma unilateral o bilateral o la denominación del convenio, sino que el pago lo reciba el vendedor como producto de una venta o negocio ajeno.

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

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

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

En consecuencia, no prospera el cargo para el apelante.

### **3. Sanción por inexactitud**

3.1. La Sala considera que debe mantenerse la sanción por inexactitud porque la sociedad omitió declarar retenciones en la fuente por los pagos por comisiones que realizó a los vendedores de sus distribuidores, durante los 12 períodos del año 2006.

En este caso no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento del contribuyente de las normas que establecen los conceptos sujetos a retención en el Estatuto Tributario.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido al actor a apreciarlas de manera errónea, hay lugar a la sanción por inexactitud.

3.2. Sin embargo, / [L]a Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>21</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>22</sup>, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado 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 la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

3.3. 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 el 160% impuesto en los actos demandados.

#### **4. Conclusión**

4.1. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud conforme a lo expuesto en esta providencia.

4.2. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación de las retenciones en la fuente de los 12 períodos del año 2006, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud.

#### **Período 1 año 2006**

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Consejo de Estado</b>
-----------------	----------------	--------------------------------	------------------------------

<sup>21</sup> 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.

<sup>22</sup> **Artículo 647. 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.

<b>Total retenciones</b>	17.408.573.000	17.658.182.000	17.658.182.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>399.374.000</b>	<b>249.609.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	17.408.573.000	18.057.556.000	<b>17.907.791.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN                      Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	17.658.182.000	17.658.182.000
Menos: Total retenciones declaradas	17.408.573.000	17.408.573.000
Diferencia	249.609.000	249.609.000
Base sanción	249.609.000	249.609.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	399.374.000	<b>249.609.000</b>

**Período 2 año 2006**

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Consejo de Estado</b>
<b>Total retenciones</b>	14.693.792.000	14.830.552.000	14.830.552.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>218.816.000</b>	<b>136.760.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	14.693.792.000	15.049.368.000	<b>14.967.312.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN****Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	14.830.552.000	14.830.552.000
Menos: Total retenciones declaradas	14.693.792.000	14.693.792.000
Diferencia	136.760.000	136.760.000
Base sanción	136.760.000	136.760.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	218.816.000	<b>136.760.000</b>

**Período 3 año 2006**

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Consejo de Estado</b>
<b>Total retenciones</b>	32.983.177.000	33.152.767.000	33.152.767.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>271.344.000</b>	169.590.000
<b>Total retenciones más sanciones</b>	32.983.177.000	33.424.111.000	<b>33.322.357.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud****Consejo de  
Estado****DIAN**

Total retenciones determinadas	33.152.767.000	33.152.767.000
--------------------------------	----------------	----------------

Menos: Total retenciones declaradas	32.983.177.000	32.983.177.000
Diferencia	169.590.000	169.590.000
Base sanción	169.590.000	169.590.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	271.344.000	<b>169.590.000</b>

**Período 4 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	17.771.796.000	17.904.664.000	17.904.664.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>212.589.000</b>	<b>132.868.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	17.771.796.000	18.117.253.000	<b>18.037.532.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	17.904.664.000	17.904.664.000
Menos: Total retenciones declaradas	17.771.796.000	17.771.796.000
Diferencia	132.868.000	132.868.000
Base sanción	132.868.000	132.868.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	212.589.000	<b>132.868.000</b>

**Período 5 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
----------	---------	------------------------	----------------------

<b>Total retenciones</b>	17.931.534.000	18.264.807.000	18.264.807.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>533.237.000</b>	<b>333.273.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	17.931.534.000	18.798.044.000	<b>18.598.080.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN                      Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	18.264.807.000	18.264.807.000
Menos: Total retenciones declaradas	17.931.534.000	17.931.534.000
Diferencia	333.273.000	333.273.000
Base sanción	333.273.000	333.273.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	533.237.0000	<b>333.273.000</b>

**Período 6 año 2006**

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Consejo de Estado</b>
<b>Total retenciones</b>	50.646.009.000	50.890.065.000	50.890.065.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>390.490.000</b>	<b>244.056.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	50.646.009.000	51.280.555.000	<b>51.134.121.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN                      Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	50.890.065.000	50.890.065.000
Menos: Total retenciones declaradas	50.646.009.000	50.646.009.000
Diferencia	244.056.000	244.056.000
Base sanción	244.056.000	244.056.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	390.490.000	<b>244.056.000</b>

**Período 7 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	16.624.163.000	16.781.511.000	16.781.511.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>251.757.000</b>	<b>157.348.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	16.624.163.000	17.033.268.000	<b>16.938.859.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN**                      **Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	16.781.511.000	16.781.511.000
Menos: Total retenciones declaradas	16.624.163.000	16.624.163.000
Diferencia	157.348.000	157.348.000
Base sanción	157.348.000	157.348.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	251.757.000	<b>157.348.000</b>

**Período 8 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	31.288.152.000	31.514.599.000	31.514.599.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>362.315.000</b>	<b>226.447.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	31.288.152.000	31.876.914.000	<b>31.741.046.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN                      Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	31.514.599.000	31.514.599.000
Menos: Total retenciones declaradas	31.288.152.000	31.288.152.000
Diferencia	226.447.000	226.447.000
Base sanción	226.447.000	226.447.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	362.315.000	<b>226.447.000</b>

**Período 9 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	19.686.985.000	19.877.090.000	19.877.090.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>304.168.000</b>	<b>190.105.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	19.686.985.000	20.181.258.000	<b>20.067.195.000</b>

**Liquidación**

**Sanción por  
inexactitud**

**Consejo de  
Estado**

**DIAN**

Total retenciones determinadas	19.877.090.000	19.877.090.000
Menos: Total retenciones declaradas	19.686.985.000	19.686.985.000
Diferencia	190.105.000	190.105.000
Base sanción	190.105.000	190.105.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	304.168.000	<b>190.105.000</b>

**Período 10 año 2006**

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Liquidación Oficial</b>	<b>Consejo de Estado</b>
<b>Total retenciones</b>	19.208.385.000	19.407.393.000	19.407.393.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>318.413.000</b>	<b>199.008.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	19.208.385.000	19.725.806.000	<b>19.606.401.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**Consejo de  
Estado**

**DIAN**

Total retenciones determinadas	19.407.393.000	19.407.393.000
Menos: Total retenciones declaradas	19.208.385.000	19.208.385.000
Diferencia	199.008.000	199.008.000
Base sanción	199.008.000	199.008.000

Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	318.413.000	<b>199.008.000</b>

**Período 11 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	28.950.564.000	29.127.742.000	29.127.742.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>283.485.000</b>	<b>177.178.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	28.950.564.000	29.411.227.000	<b>29.304.920.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

**DIAN                      Consejo de  
Estado**

Total retenciones determinadas	29.127.742.000	29.127.742.000
Menos: Total retenciones declaradas	28.950.564.000	28.950.564.000
Diferencia	177.178.000	177.178.000
Base sanción	177.178.000	177.178.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	283.485.000	<b>177.178.000</b>

**Período 12 año 2006**

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
<b>Total retenciones</b>	20.925.017.000	21.422.901.000	21.422.901.000
<b>Sanciones</b>	<b>0</b>	<b>796.614.000</b>	<b>497.884.000</b>
<b>Total retenciones más sanciones</b>	20.925.017.000	22.219.515.000	<b>21.920.785.000</b>

**Liquidación  
Sanción por  
inexactitud**

	<b>DIAN</b>	<b>Consejo de Estado</b>
Total retenciones determinadas	21.422.901.000	21.422.901.000
Menos: Total retenciones declaradas	20.925.017.000	20.925.017.000
Diferencia	497.884.000	497.884.000
Base sanción	497.884.000	497.884.000
Valor sanción	160%	<b>100%</b>
<b>SANCIÓN</b>	796.614.000	<b>497.884.000</b>

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**

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

“1. Declárase la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nos. 312412009000050, 312412009000051, 312412009000067, 312412009000068, 312412009000069, 312412009000070, 312412009000071, del 26 de agosto de 2009 y 312412009000073, 312412009000074, 312412009000075, 312412009000076 y 312412009000077 del 11 de septiembre de 2009, por medio de las cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá D.C. modificó las declaraciones de retención en la fuente presentadas por COMCEL S.A. por los 12 períodos del año 2006, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el total de retenciones más sanciones a cargo de la sociedad COMCEL S.A. por los 12 períodos del año 2006, corresponden a los liquidados en la parte motiva de esta providencia”.

**SEGUNDO. CONFÍRMASE** en lo demás la sentencia apelada.

**TERCERO. RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra en el folio 1291 del expediente.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**PAGO DE BONOS A VENDEDORES POR VENTA DE TELEFONÍA CELULAR – Naturaleza jurídica. No corresponden a comisiones porque no se derivan de un contrato de comisión ni encuadran dentro de la definición de esa expresión porque su base no es el valor del bien o servicio vendido / BONIFICACIONES A VENDEDORES DE TELEFONÍA CELULAR – Pago de bonos Sodexo Pass. Corresponden a otros ingresos tributarios para efectos de la retención en la fuente**

El artículo 392 del Estatuto Tributario prevé (...) Como se advierte, la norma transcrita establece expresamente los pagos sometidos a retención, entre los cuales se encuentran las comisiones, concepto en el que la Administración encuadró las retribuciones entregadas por la contribuyente a los vendedores, para concluir que estaban sometidos a retención en la fuente. A mi juicio, los pagos realizados por COMCEL no se pueden catalogar como comisiones, porque no derivan de un contrato de comisión, esto es de un acuerdo de voluntades entre las partes, en los términos en que está regulado en el artículo 1287 del Código de Comercio. Ahora bien, en la sentencia objeto del presente salvamento, la Sala sostiene que la «comisión» a la que se refiere el artículo 392 del Estatuto Tributario debe entenderse como una remuneración y no como un contrato, esto es, en un sentido más amplio, para lo cual acude a la definición de este término, según la cual, comisión es «*aquel porcentaje que percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio*», sin embargo, considero que dicha definición no corresponde a la esencia del pago analizado, pues el valor de los bonos *sodexo pass* que entregó la demandante no tienen en cuenta como base el valor del bien o servicio vendido (planes celulares), es decir, no son un porcentaje de dicha venta, porque no se tasan en función o dependiendo del valor del servicio vendido. (...) En desarrollo de la mencionada disposición, el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1512 de 1985 estableció la tarifa de retención aplicable a “otros ingresos tributarios” (...) Como se advierte, los “otros ingresos tributarios” sujetos a retención en la fuente son aquellos pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, condición que no se desprende de los premios reconocidos por COMCEL a los vendedores, representados en bonos *sodexo pass* y, además, no se probó que superaran el tope mínimo previsto en el reglamento, todo lo cual impedía aplicar la retención en la fuente exigida en los actos acusados.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 392 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 401 / DECRETO 1512 DE 1985 – ARTÍCULO 5**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00013-01(19524)**

**Actor: COMCEL S.A.**

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

## **SALVAMENTO DE VOTO**

---

Con el respeto debido por la decisión mayoritaria, me permito salvar el voto en la providencia aprobada el 12 de octubre del 2017, proferida dentro del proceso de la referencia, en la que se resolvió revocar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B" que negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, anular parcialmente los actos administrativos demandados.

Lo anterior, porque considero que debió accederse a las pretensiones de la demanda, pues estimo que los pagos efectuados por COMCEL a los vendedores de sus distribuidores no estaban sometidos a retención en la fuente, por lo siguiente:

El artículo 392 del Estatuto Tributario prevé: (...)

***Artículo 392. Se efectúa sobre los pagos o abonos en cuenta. Están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta que hagan las personas jurídicas y sociedades de hecho por concepto de honorarios, comisiones, servicios y arrendamientos<sup>23</sup>.***

Como se advierte, la norma transcrita establece expresamente los pagos sometidos a retención, entre los cuales se encuentran las comisiones, concepto en el que la Administración encuadró las retribuciones entregadas por la contribuyente a los vendedores, para concluir que estaban sometidos a retención en la fuente.

A mi juicio, los pagos realizados por COMCEL no se pueden catalogar como comisiones, porque no derivan de un contrato de comisión, esto es de un acuerdo de voluntades entre las partes, en los términos en que está regulado en el artículo 1287 del Código de Comercio.

Ahora bien, en la sentencia objeto del presente salvamento, la Sala sostiene que la «comisión» a la que se refiere el artículo 392 del Estatuto Tributario debe entenderse como una remuneración y no como un contrato, esto es, en un sentido

---

<sup>23</sup> Norma modificada por el artículo 17 de la Ley 1819 de 2017.

más amplio, para lo cual acude a la definición de este término<sup>24</sup>, según la cual, comisión es «*aquel porcentaje que percibe un agente sobre el producto de una venta o negocio*», sin embargo, considero que dicha definición no corresponde a la esencia del pago analizado, pues el valor de los bonos *sodexo pass* que entregó la demandante no tienen en cuenta como base el valor del bien o servicio vendido (planes celulares), es decir, no son un porcentaje de dicha venta, porque no se tasan en función o dependiendo del valor del servicio vendido. (...)

De acuerdo con las pruebas aportadas al proceso, estimo que los pagos son realizados de manera voluntaria y unilateral por COMCEL para que los vendedores tomen interés en las ventas, ii) son premios que no se pagan en dinero sino en bonos redimibles en otros bienes y iii) la DIAN no demostró que los beneficiarios de esos pagos reúnan los requisitos en el artículo 1º del Decreto Reglamentario 260 de 2001<sup>25</sup> para aplicarles la tarifa del 11%.

En esas condiciones, como los premios o incentivos entregados por la demandante no se enmarcan en lo dispuesto en el artículo 392 del E.T., considero que se debían clasificar como «otros ingresos no tributarios», previstos en el artículo 401 E.T./ (...), así:

**Art. 401.- Retención sobre otros ingresos tributarios.** Sin perjuicio de las retenciones contempladas en las disposiciones vigentes a la fecha de expedición de la Ley 50 de 1.984, a saber: Ingresos laborales, dividendos y participaciones; honorarios, comisiones, servicios, arrendamientos, rendimientos financieros, enajenación de activos fijos, loterías, rifas, apuestas y similares; patrimonio, pagos al exterior y remesas, el Gobierno podrá establecer retenciones en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el

---

<sup>24</sup> Pág. 10

<sup>25</sup> **ARTÍCULO 1o. RETENCIÓN EN LA FUENTE POR HONORARIOS Y COMISIONES PARA DECLARANTES.** La tarifa de retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, sobre los pagos o abonos en cuenta por concepto de honorarios y comisiones de que trata el inciso tercero del artículo 392 del Estatuto Tributario, que realicen las personas jurídicas, las sociedades de hecho y las demás entidades y personas naturales que tengan la calidad de agentes retenedores en favor de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean personas jurídicas y asimiladas, es el once por ciento (11 %) del respectivo pago o abono en cuenta.

Cuando el beneficiario del pago o abono en cuenta por honorarios o comisiones, sea una persona natural la tarifa de retención es del diez por ciento (10%). No obstante lo anterior, la tarifa de retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta por honorarios y comisiones en favor de personas naturales será del once por ciento (11%) en cualquiera de los siguientes casos:

<Valores absolutos que regirán para el año 2005 establecidos por el artículo 1 del Decreto 4344 de 2004. El nuevo texto es el siguiente:

a) Cuando del contrato se desprenda que los ingresos que obtendrá la persona natural beneficiaria del pago o abono en cuenta superan en el año gravable 2005 el valor de \$63.660.000;

b) Cuando los pagos o abonos en cuenta realizados durante el ejercicio gravable por un mismo agente retenedor a una misma persona natural superen en el año gravable 2005 el valor de \$63.660.000. En este evento la tarifa del once por ciento (11 %) se aplicará a partir del pago o abono en cuenta que sumado a los pagos realizados en el mismo ejercicio gravable exceda dicho valor.

contribuyente del impuesto sobre la renta, que hagan las personas jurídicas y las sociedades de hecho.

(...) (Subrayas fuera de texto)

En desarrollo de la mencionada disposición, el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1512 de 1985 estableció la tarifa de retención aplicable a “otros ingresos tributarios” / (...), en los siguientes términos:

*DECRETO 1512 DE 1985. Artículo 5°. Inciso 3°. Otros ingresos tributarios. Se exceptúan de la retención prevista en este artículo los siguientes pagos o abonos en cuenta:*

*Literal m) Los que tengan una cuantía inferior a.....\$545.000 (valor año 2006)*

Como se advierte, los “otros ingresos tributarios” sujetos a retención en la fuente son aquellos pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario, condición que no se desprende de los premios reconocidos por COMCEL a los vendedores, representados en bonos *sodexo pass* y, además, no se probó que superaran el tope mínimo previsto en el reglamento, todo lo cual impedía aplicar la retención en la fuente exigida en los actos acusados.

No obstante lo anterior, teniendo en cuenta que la Sala adoptó una posición en relación con los pagos discutidos en el proceso, en adelante y en los demás asuntos que se analicen supuestos fácticos y jurídicos similares, acogeré el criterio mayoritario expuesto en la sentencia objeto de este salvamento.

Con todo comedimiento,

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**