

**Radicado Virtual No.
000S2024000909**

100208192-65

Bogotá, D.C., febrero 6 de 2024.

Tema: Retención en la fuente
Procedimiento tributario

Descriptores: Agentes de retención – obligaciones
Corrección de declaraciones

Fuentes formales: Artículos 580-1, 588, 644, 709 y 713 del Estatuto Tributario.
Artículo 43 de la Ley 962 de 2005
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo,
Sección Cuarta, Sentencia de julio 19 de 2023, Radicación No.
76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209).

Cordial saludo,

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO

En línea con lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de julio 19 de 2023, Radicación No. 76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209), el autorretenedor debe:

- i) Alternativa #1: ¿corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque sólo deba pagar los intereses de mora y la(s) sanción(es) tributaria(s)?

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

- ii) Alternativa #2: ¿corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando y pagando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque pueda pedir en devolución los saldos pagados en exceso a título de autorretención?
- iii) Alternativa #3: ¿corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque sólo deba pagar los intereses de mora y la(s) sanción(es) tributaria(s) y llevar el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención en la casilla 77 del formulario 350?

TESIS JURÍDICA

En línea con lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en Sentencia de julio 19 de 2023, Radicación No. 76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209), el autorretenedor debe corregir la(s) declaración(es) de retención en la fuente, liquidando el (los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención, los intereses de mora generados hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta y la(s) sanción(es) por corrección o por inexactitud reducida (según el caso), aunque sólo deba pagar los intereses de mora y la(s) sanción(es) tributaria(s) y sin que esto genere que la(s) respectiva(s) declaración(es) de retención en la fuente se considere ineficaz a la luz del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

FUNDAMENTACIÓN

Sea lo primero señalar que, con sustento en la providencia³ mencionada en el problema y tesis jurídicos, la Dirección de Gestión Jurídica emitió el Concepto 000304 - interno 106 de enero 23 de 2024 en el que se decidió:

- i) No reconsiderar la tesis #1⁴ del Concepto 003837 – interno 735 de 2023, y

³ Según el Consejo de Estado, la Autoridad Tributaria “no podría exigir un nuevo pago cuando este ya fue hecho, solo estaría legitimada para reclamar el interés adeudado y la multa por inexactitud” bajo el entendido que el autorretenedor “ya satisfizo su obligación en renta sobre los ingresos que debieron someterse a las autorretenciones”.

⁴ A pesar de que el beneficiario del pago ya haya pagado el impuesto a su cargo teniendo en cuenta el ingreso percibido, el agente de retención debe declarar y pagar la retención a título del impuesto sobre la renta que dejó de practicar, atendiendo lo señalado en el artículo 370 del Estatuto Tributario, entre otras disposiciones. (Subrayado fuera de texto)

ii) Reconsiderar la tesis #2⁵ del mismo pronunciamiento, así:

Quando un autorretenedor del impuesto sobre la renta incumple con las obligaciones a su cargo (*i.e.* relacionadas con el recaudo, pago y declaración de las autorretenciones), no obstante, declara y paga el impuesto sobre la renta a su cargo, la Administración Tributaria -en procura de los principios de legalidad, justicia, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva, y de la prevalencia del derecho sustantivo sobre el formal- debe permitirle presentar las declaraciones de retención en la fuente de los períodos objeto de incumplimiento liquidando únicamente los intereses moratorios (cfr. artículos 634 y 635 del Estatuto Tributario) y las sanciones de orden tributario a que haya lugar.

En otras palabras, con la presentación de las mencionadas declaraciones de retención en la fuente no hay lugar a exigir el pago de las autorretenciones dejadas de pagar durante un año, siempre y cuando el impuesto sobre la renta del mismo año (período gravable) se hubiese declarado y pagado. Esto, sin perjuicio de que la Administración Tributaria haga uso de las “amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales” (cfr. artículo 684 del Estatuto Tributario). (Subrayado fuera de texto)

Así las cosas, de cara a lo planteado en el problema jurídico, esta Subdirección considera que la alternativa #1 es la que se ajusta tanto a la jurisprudencia como a la doctrina a la que se ha hecho referencia, en vista de que únicamente exige el pago de los intereses de mora a que haya lugar junto con la respectiva sanción por corrección⁶ o por inexactitud reducida⁷

⁵ A pesar de que ya haya pagado el impuesto a su cargo teniendo en cuenta el ingreso percibido, el autorretenedor debe declarar y pagar la retención a título del impuesto sobre la renta que se dejó de practicar, atendiendo lo señalado en el artículo 370 del Estatuto Tributario, entre otras disposiciones. (Subrayado fuera de texto)

⁶ ARTICULO 644. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. <Numeral modificado por el artículo 285 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, cuando la corrección se realice después del vencimiento del plazo para declarar y antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquella, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

(...) (Subrayado fuera de texto)

⁷ ARTICULO 709. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud

(según el caso), sin perjuicio de la liquidación -vía corrección⁸- del (de los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención.

Nótese que cuando el autorretenedor declara y paga el impuesto a su cargo en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, se entiende que está pagando el valor de las autorretenciones dejadas de pagar en el mismo año gravable. Por lo mismo, cuando se corrigen las declaraciones de retención en la fuente y pagan las sanciones e intereses correspondientes, dichas declaraciones no son ineficaces ya que se está en presencia de un pago total, con lo cual, no se da el supuesto de hecho previsto en el primer inciso⁹ del artículo 580-1 del Estatuto Tributario: los mayores valores por concepto de autorretención se entienden pagados con la presentación y pago de la declaración de renta, en tanto que las sanciones e intereses del caso se pagan al momento de la corrección de cada declaración de retención en la fuente.

Es igualmente importante precisar que cada declaración de retención en la fuente que se corrija comprende una obligación tributaria independiente, por lo que, al momento de liquidarse los intereses y las sanciones correspondientes, debe tenerse en cuenta que:

- i) El tiempo de mora comprende la fecha a partir de la cual se generó dicha mora hasta la fecha de pago del impuesto sobre la renta del periodo gravable al que corresponde la declaración de retención en la fuente o la fecha de presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios cuando se genera un saldo a favor.

reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. (Subrayado fuera de texto)

ARTÍCULO 713. CORRECCIÓN PROVOCADA POR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. (Subrayado fuera de texto)

⁸ ARTÍCULO 588. CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. <Inciso modificado por el artículo 107 de la Ley 2010 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713 del Estatuto Tributario, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los tres (3) años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

(...)

⁹ ARTÍCULO 580-1. INEFICACIA DE LAS DECLARACIONES DE RETENCIÓN EN LA FUENTE PRESENTADAS SIN PAGO TOTAL. <Artículo adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producirán efecto legal alguno, sin necesidad de acto administrativo que así lo declare. (Subrayado fuera de texto)

- ii) El capital a tener en cuenta es el mayor valor liquidado con la corrección de cada declaración de retención en la fuente.

Por último, en cuanto a las demás alternativas:

La alternativa #2 parte de la premisa del pago del (de los) mayor(es) valor(es) por concepto de autorretención -determinado vía corrección de la declaración tributaria- que, precisamente, la sentencia comentada del Consejo de Estado considera que no puede exigir la Administración Tributaria.

No obstante, es decisión del autorretenedor realizar dicho pago, del cual podría solicitar su devolución a título de pago en exceso¹⁰ o solicitar su imputación vía corrección de la respectiva declaración de renta en ejercicio del artículo 43¹¹ de la Ley 962 de 2005.

La alternativa #3 no es procedente porque el supuesto de hecho del que parte es la no práctica, total o parcial, de la autorretención en la fuente mientras que la casilla 77 del Formulario 350 se refiere a eventos en los que se presenta la autorretención en la fuente por excesos o por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas. Así, la corrección planteada podría derivar en una inexactitud sin perjuicio de que la sentencia del Consejo de Estado que se viene comentando no lo exige.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina

¹⁰ (...) el pago en exceso ocurre cuando el individuo paga más de lo que la Ley exige. En este orden el Consejo de Estado en sentencia 16026 del 20 de febrero de 2008, expediente 16026, M.P. María Inés Ortiz indicó “En relación con el pago en exceso o de lo no debido también es posible obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente (...)” (Subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio 000499 de mayo 31 de 2016)

¹¹ (...) la Administración podrá corregir sin sanción, errores de NIT, de imputación o errores aritméticos, siempre y cuando la modificación no resulte relevante para definir de fondo la determinación del tributo o la discriminación de los valores retenidos para el caso de la declaración mensual de retención en la fuente.

La corrección se podrá realizar en cualquier tiempo, modificando la información en los sistemas que para tal efecto maneje la entidad, ajustando registros y los estados financieros a que haya lugar, e informará de la corrección al interesado.

(...) (Subrayado fuera de texto)

Dirección de Gestión Jurídica
U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Bogotá, D.C.

Con copia a:

Doctora
SONIA ESTHER OSORIO VESGA
Defensora del Contribuyente y del Usuario Aduanero
U.A.E. DIAN
sosoriov@dian.gov.co

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Dirección de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDÓÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@dian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardoq@dian.gov.co

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda
Alfredo Ramírez Castañeda – subdirector de Normativa y Doctrina