

CONCEPTO N° 0106
23-01-2024
DIAN

100202208-0106

Bogotá, D.C., enero 23 de 2024.

Ref.: Radicado N° 001216-DP000062123 del 27/10/2023

Tema: Retención en la fuente
Descriptores: Agentes de retención - obligaciones
Fuentes formales: Artículos 177, 367, 370 y 632 del Estatuto Tributario.
Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, julio 19 de 2023, Radicación No. 76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209).

Cordial saludo,

Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

Mediante el radicado de la referencia el peticionario solicita la reconsideración del Concepto 003837 - interno 735 de **julio 4 de 2023** para que, en su lugar, se emita un pronunciamiento en el que se acoja la Sentencia de **julio 19 de 2023** del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación No. 76001-23-33-000-2018- 00167-01 (26209).

En el pronunciamiento objeto de disenso se plantearon las siguientes tesis jurídicas con sustento, entre otras cosas, en lo señalado en el [artículo 370](#) del Estatuto Tributario:

Tesis #1: “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” (subrayado fuera de texto).

Tesis #2: “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” (subrayado fuera de texto).

Por su parte, en la mencionada providencia², el Consejo de Estado manifestó:

(...) la relación jurídico tributaria entre el agente retenedor y la Administración, está dada
ESTATUTO TRIBUTARIO DIGITAL - CETA

por el cumplimiento de la obligación instrumental, sustentada en una normativa independiente de la que regula el hecho imponible del tributo, sin perjuicio eso sí, de aplicar las sumas retenidas al impuesto determinado en el correspondiente período gravable.

En ese orden, el instituto de la retención en la fuente origina una obligación tributaria autónoma, en relación con la principal, pero por cuenta de ella, en la medida en que el importe gradualmente sometido a retención, corresponderá al ingreso gravado, base de depuración del correspondiente impuesto que será determinado al cierre del correspondiente período. En esa medida, como se trata de un recaudo anticipado, la autoridad puede demandar de los obligados tributarios la declaración y pago de los valores procedentes como retención, so pena de que su incumplimiento derive en el cobro de intereses moratorios hasta el momento de la satisfacción de la obligación y en una multa por inexactitud. (...) De manera que las potestades de fiscalización que recaen sobre las declaraciones de retención en la fuente no se extinguen porque el agente autorretenedor haya cumplido su obligación tributaria principal, como lo pretende la apelante, porque se trata de dos obligaciones autónomas, aunque correlacionadas.

(...)

Con todo, la autoridad demandada no podría exigir un nuevo pago cuando este ya fue hecho, solo estaría legitimada para reclamar el interés adeudado y la multa por inexactitud, en tanto la actora ya satisfizo su obligación en renta sobre los ingresos que debieron someterse a las autorretenciones. (Subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, esta Dirección considera:

En relación con la tesis #1 del Concepto 003837 - interno 735 de 2023

No se encuentra a lugar su reconsideración por los siguientes motivos:

i) Los supuestos fácticos abordados por el Consejo de Estado en la Sentencia 26209 y -previamente- por la Subdirección de Normativa y Doctrina en el Concepto 003837 son diferentes: en la primera, se parte de la base de un autorretenedor que no liquidó ni pagó unas autorretenciones a título del impuesto sobre la renta a su cargo, aunque sí declaró y pagó este impuesto; en el segundo, un agente retenedor no presentó ni pagó las retenciones a título del impuesto sobre la renta que debía practicar sobre unos pagos efectuados, aunque el beneficiario de éstos sí declaró y pagó este impuesto.

Si bien, partiendo del [artículo 367](#) del Estatuto Tributario³, el Consejo de Estado reconoce *grosso modo* que la retención en la fuente carece de sentido cuando el impuesto (objeto de recaudo anticipado) ya fue pagado, es menester insistir en que dicha conclusión fue realizada en un contexto específico, que difiere del planteado en la doctrina.

ii) La solución a la que arriba la mencionada Corporación haya sustento, asimismo, en la necesidad de evitar transgredir los principios de legalidad, justicia, equidad tributaria,

progresividad y capacidad contributiva producto de un doble pago del mismo impuesto por parte del contribuyente que también cuenta con la calidad de autorretenedor del mismo impuesto.

Sin embargo, parece olvidarse que, cuando un agente retenedor no practica la retención en la fuente, estando obligado a ello, es éste y no el beneficiario del pago quien debe asumir -como responsable directo- las respectivas sumas de dinero, tal y como lo contempla el [artículo 370](#) del Estatuto Tributario. Esto, desde luego, sin perjuicio de su derecho de reembolso⁴.

Aunado a esto, la situación abordada con la tesis #1 del Concepto 003837 ya había sido analizada por el mismo Consejo de Estado en la Sentencia de febrero 20 de 2008, Radicación No. 25000-23-27-000-2002-01201-01(16026), que le sirvió de sustento y según la cual:

El agente de retención del impuesto sobre la renta es el sujeto pasivo jurídico del impuesto, es decir, es el obligado frente al Fisco, independientemente de que quien debe soportar el efecto económico del gravamen sea el beneficiario de pago o abono en cuenta.

(...)

(...) en todos los casos, tanto el agente retenedor como el beneficiario del pago deben cancelar, cada uno su correspondiente obligación (...)

(...) no hay un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración, pues no se dan los requisitos para ello, toda vez que hubo causa justa, fundamentada en la ley, para reclamarle al agente retenedor, el respectivo impuesto.

No tiene discusión que la Administración puede exigir al agente retenedor el cumplimiento de sus obligaciones, pues como lo señala el artículo 370 del Estatuto Tributario, es él quien responde por las sumas que está obligado a retener, por lo que era procedente tanto la modificación de la declaración de retención en la fuente, como la imposición de las sanciones previstas en la ley. (Subrayado fuera de texto)

iii) Por último, es importante que se tenga presente que la retención en la fuente constituye uno de los requisitos para la procedencia de los costos o deducciones, como se desprende de los artículos [177](#) y [632](#) del Estatuto Tributario⁵.

El primero señala que no son procedentes “los costos o deducciones respecto de los cuales no se cumpla con la obligación señalada en artículo 632” (subrayado fuera de texto). El segundo, a su vez, contempla el deber de conservar informaciones y pruebas dentro de las cuales se encuentra la consignación de las retenciones en la fuente practicadas.

En relación con la tesis #2 del Concepto 003837 - interno 735 de 2023

A diferencia de lo que ocurre con la tesis #1 y teniendo en cuenta lo ya explicado, es necesario **RECONSIDERAR** la tesis #2 en aras de alinear la doctrina con la Sentencia 26209 del Consejo de Estado posteriormente dictada, así:

Cuando 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 moratorios⁶ (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).

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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN

Notas al pie

-
1. ↑ Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.
 2. ↑ Los problemas jurídicos abordados fueron los siguientes:
 3. ↑ ARTÍCULO 367. FINALIDAD DE LA RETENCIÓN EN LA FUENTE. La retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.
 4. ↑ (...) el derecho de reembolso (...) respecto de las sumas no retenidas, es otorgado al agente de retención una vez cumpla con la obligación tributaria ante la administración. Sobre el particular se debe precisar que no existe procedimiento administrativo que regule el reembolso, toda vez que el asunto corresponde al

- ambito civil, al cual deberá acudir para asegurar la prestación que corresponda. (Subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio 004357 de febrero 17 de 2015)
5. ↑ (...) si no se practican las retenciones en la fuente a que haya lugar, no será posible suministrar a la DIAN la prueba de la consignación de las mismas, lo que imposibilita la procedencia como costo o deducción de los pagos en relación con los cuales no se demuestre tal hecho. (Subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio 000278 de abril 11 de 2016)
 6. ↑ En el caso de la liquidación de intereses moratorios en el contexto del artículo 634 del Estatuto Tributario, la tasa de interés aplicable será la que corresponda a la tasa de usura vigente al momento del pago determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo menos dos (2) puntos. (Subrayado fuera de texto) (cfr. Concepto 013463 - interno 1253 de agosto 30 de 2023)