

Concepto 2060 [017556]

16-12-2025

DIAN

100208192 – 2060

Bogotá D.C.,

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.
Descriptor: Improcedencia del beneficio de auditoría.
Retenciones en la fuente inexistentes.
Corrección de declaraciones privadas.
Fuentes formales: [Artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario.

Cordial saludo:

1. 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 #1:

2. Cuando el beneficio de auditoría de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario sea improcedente por haberse declarado retenciones en la fuente inexistentes, ¿la DIAN se encuentra limitada al término de firmeza especial -6 o 12 meses según el caso- para ejercer la facultad de fiscalización e investigación sobre la declaración del impuesto sobre la renta y para expedir los actos tendientes a declarar el incumplimiento de los presupuestos que hacen viable el beneficio de auditoría, o la pérdida del mismo?

Tesis Jurídica #1:

3. No. La DIAN únicamente se encuentra limitada a ejercer la facultad de fiscalización dentro del término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso- cuando el contribuyente cumple con la totalidad de los requisitos para acceder al beneficio de auditoría. Por lo tanto, cuando se han declarado retenciones en la fuente inexistentes, el beneficio de auditoría se torna improcedente, lo cual conlleva la facultad de la DIAN de ejercer sus facultades de fiscalización e investigación dentro del término ordinario de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta, así como para expedir los actos tendientes a declarar el incumplimiento de los presupuestos que hacen viable el beneficio de auditoría, o la pérdida del mismo.

Fundamentación:

4. El [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario dispone que las declaraciones del impuesto sobre la renta por las vigencias fiscales de los años 2022, 2023, 2024, 2025 y 2026 que hayan sido presentadas en forma oportuna y cuyo pago se haya efectuado en los plazos fijados por el gobierno nacional, estarán cobijadas por el beneficio de auditoría, esto es, quedarán en firme en los seis (6) o doce (12) meses siguientes a su presentación, dependiendo de si en dichas declaraciones se ha incrementado el impuesto neto de renta frente al año anterior en por lo menos un treinta y cinco (35%) o veinticinco por ciento (25%), respectivamente, siempre y cuando en dicho término no se haya notificado emplazamiento para corregir o requerimiento especial o emplazamiento especial o liquidación provisional³.

5. Además, el inciso sexto del [artículo 689-3](#) ibidem, establece que, «(c)uando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría». De esta forma, tal y como ha sido señalado por el Consejo de Estado⁴, cuando se da cumplimiento a la totalidad de los requisitos para su procedencia y transcorre el término de firmeza especial, opera el beneficio de auditoría, sin que sea esto facultativo o renunciable, toda vez que se trata de una norma procesal de carácter obligatorio:

“El beneficio, entonces, constituye una prerrogativa de carácter legal que reduce el término general de firmeza de las declaraciones privadas, por razones de política fiscal, bajo las precisas condiciones previstas en la norma que lo crea. No se trata pues de un derecho personalísimo renunciable por parte de los declarantes de renta, sino de una norma procesal de orden público y carácter obligatorio, que además de circunscribir el poder fiscalizador del Estado con el establecimiento de un plazo para ejercerlo, tiene claros efectos sustantivos y definitorios sobre la situación fiscal de los contribuyentes, dado que hace inmodificables sus declaraciones privadas por el vencimiento de dicho plazo (...)” (énfasis propio)

6. En caso contrario, esto es, cuando no se da cumplimiento a la totalidad de los requisitos para que proceda el beneficio de auditoría, entre los que se encuentran la exigencia de la declaración oportuna y el pago en el plazo previsto para el efecto, o se demuestra que las retenciones en la fuente son inexistentes, ha sido pacífica la jurisprudencia del Consejo de Estado⁵ al señalar que no opera el término de firmeza especial, y por lo tanto, la DIAN puede ejercer sus labores de fiscalización en el término ordinario de firmeza de la declaración, lo cual por supuesto incluye la expedición de los actos que se derivan de dicha circunstancia:

“(…) la Sala ha expresado que tratándose de actos tendientes a declarar el incumplimiento de los presupuestos que hacen viable el beneficio de auditoría, o la pérdida del mismo, como la inexistencia de las retenciones en la fuente declaradas, o el no incremento del impuesto neto de renta, no puede afirmarse que por efectos de haber transcurrido el término especial de firmeza previsto para las declaraciones que se acojan al beneficio de auditoría, esté impedida la Administración para proferir dichos actos, pues es obvio que si no se cumplen los presupuestos establecidos para que opere el beneficio, tampoco opera la firmeza de la liquidación privada, así hayan vencido los doce (12) meses que señala la norma (...)”. (énfasis propio)

7. Este criterio ha sido reafirmado por el alto tribunal, como ocurrió en sentencia del año 2024, al reiterar que «(…) es potestad de la Autoridad Tributaria de no permitir que el beneficio de

auditoría tenga efectos dentro del plazo ordinario de revisión de las declaraciones, cuando se prueben retenciones en la fuente inexistentes (...)»⁶. Por otra parte, «(...) el beneficio de auditoría opera ipso iure, previa verificación de las condiciones exigidas (...)»⁷, por lo cual no se requiere de actuaciones adicionales previas por parte de la administración en donde se declare su procedencia.

8. Así, cuando no opera el término de firmeza especial del [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario por haberse declarado retenciones en la fuente inexistentes, la DIAN puede ejercer sus facultades de fiscalización e investigación dentro del término ordinario de firmeza de la liquidación privada, entre las cuales se encuentran la expedición de los actos de trámite y de los actos administrativos orientados al proceso de determinación oficial del impuesto, donde se pueden exponer los fundamentos fácticos y jurídicos que dan cuenta del incumplimiento de los presupuestos que hacen viable el beneficio de auditoría, o la pérdida del mismo.

Problema Jurídico #2:

9. ¿La declaración de corrección presentada dentro del término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso-, en la cual se disminuye el valor de las retenciones en la fuente declaradas en la liquidación privada del impuesto sobre la renta inicial, pero que mantiene el cumplimiento de los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta y pago total, implica que dichas retenciones se consideren inexistentes y se torne improcedente el beneficio de auditoría?

Tesis Jurídica #2:

10. La presentación de una declaración de corrección dentro del término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso-en la cual se disminuye el valor de las retenciones en la fuente declaradas en la liquidación privada del impuesto sobre la renta inicial, manteniendo el cumplimiento de los demás requisitos, no conlleva implícitamente que las retenciones en la fuente declaradas se consideren inexistentes o que el beneficio de auditoría sea improcedente.

11. Lo anterior, ya que las retenciones se consideran inexistentes cuando las mismas no sean reales o verdaderas, como ocurre cuando no fueron practicadas, no existe el agente retenedor o los pagos no fueron recibidos por la administración; en cuyo caso, la potestad para determinar la inexistencia de las retenciones e impedir la procedencia del beneficio de auditoría, está reservada a la DIAN y no al contribuyente.

Fundamentación:

12. El párrafo primero del [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario establece la posibilidad de presentar declaraciones de corrección dentro del término de firmeza especial otorgado por el beneficio de auditoría -6 o 12 meses según el caso-, de forma tal que dichas correcciones no afectan la validez del beneficio, en cuanto se mantenga el cumplimiento de los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta y pago total, que hubieren sido cumplidos en la liquidación privada inicialmente presentada.

13. En consecuencia, la norma no prohíbe la presentación de declaraciones de corrección en las que se reduzca el valor de las retenciones en la fuente declaradas, pero sí contempla como exigencias para que opere el beneficio de auditoría, que las correcciones se efectúen dentro del término especial de firmeza, que se mantenga el cumplimiento de los requisitos señalados, y que no se haya demostrado que las retenciones declaradas son inexistentes.

14. Al respecto, es oportuno indicar que la doctrina de la entidad, a través del Oficio 014394 del 10 de mayo de 2015, señaló que las retenciones en la fuente son inexistentes cuando no fueron practicadas, no existe el agente retenedor o los pagos no fueron recibidos por la administración, porque las mismas no son reales o verdaderas, y que, en cada caso es el funcionario competente el encargado de efectuar su estudio, como se expone:

“En particular el artículo 28 del Código Civil dispone que 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.

De lo expuesto deviene señalar que la expresión “las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes”, se utiliza para mencionar situaciones en que las retenciones que se presenten en las declaraciones objeto de beneficio de auditoría no existen.

El significado de la palabra existir según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española es: “(Del lat. existĀ•re). 1. intr. Dicho de una cosa: Ser real y verdadera...” Por tanto, cuando se refiere a inexistentes se debe entender que se trata de aquellas retenciones que no son reales o verdaderas y que fueron incluidas en las declaraciones, lo que equivale a que no existían. En consecuencia, se puede concluir que no existen las retenciones cuando las mismas no fueron practicadas, no existe el agente retenedor o los pagos no fueron recibidos por la administración, porque las mismas no son reales o verdaderas.

(...)

Así las cosas, ante la ausencia de norma expresa que señale circunstancias como las explicadas en el caso hipotético presentado por el consultante, no corresponde vía interpretación indicar la falta de existencia de dichas retenciones. Finalmente se reitera que el análisis y estudio de los casos individuales corresponde a la esfera de los funcionarios competentes y las decisiones particulares son de la órbita de su responsabilidad.” (énfasis propio)

15. En armonía con lo anterior, ha sido reiterada la jurisprudencia del Consejo de Estado⁸ al señalar que la facultad para demostrar que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, y que por ende no opera el beneficio de auditoría, es una potestad reservada a la DIAN y no al contribuyente, como se indica a continuación:

“En esos términos, sobre el desconocimiento del beneficio de auditoría, lo que prescribe la norma es una competencia de la autoridad tributaria para actuar cuando quiera que evidencie que el declarante se encuentra en alguno de los supuestos previstos por el ordenamiento

como causal que le impediría gozar del beneficio. Así, juzga la Sala, en lo que concierne a posibilidad de enervar el beneficio de auditoría, dentro del plazo ordinario de revisión por la inclusión de retenciones inexistentes, que el [artículo 689-1⁹](#) del ET incorpora una potestad que tiene por destinataria a la Administración¹⁰, no al declarante.”

16. De esta forma, se concluye que las declaraciones de corrección que se presenten dentro del término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario, en las que se reduzca el valor de las retenciones inicialmente declaradas, no conllevan de manera implícita que tales retenciones sean consideradas inexistentes, pues para efectos de la procedencia del beneficio de auditoría, se entiende por retenciones inexistentes aquellas que no sean reales o verdaderas, como ocurre cuando no hayan sido practicadas, no exista el agente retenedor o los pagos no fueran recibidos por la administración; y la facultad para determinarlo es una potestad reservada a la DIAN y no al contribuyente.

Problema Jurídico #3:

17. ¿Se consideran válidas y activas las declaraciones de corrección presentadas con posterioridad al vencimiento del término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso- cuando se cumplen la totalidad de los requisitos para la procedencia del beneficio de auditoría?

Tesis Jurídica #3:

18. No. Las declaraciones de corrección que se efectúen con posterioridad al término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso- cuando se cumplen la totalidad de los requisitos para la procedencia del beneficio de auditoría, no producen efectos.

Fundamentación:

19. Conforme a lo señalado en la respuesta al problema jurídico anterior, el párrafo primero del [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario permite la presentación de declaraciones o solicitudes de corrección en las declaraciones del impuesto sobre la renta objeto del beneficio de auditoría, siempre que tales correcciones se efectúen dentro del término de firmeza especial -6 o 12 meses según el caso- y que se mantenga el cumplimiento de los demás requisitos señalados para su procedencia.

20. Acorde con esto, el Consejo de Estado¹¹ ha señalado que, si el contribuyente pretende modificar el contenido de la declaración presentada, debe hacerlo antes de que transcurra el término de firmeza especial del beneficio de auditoría, en el entendido de que se hayan cumplido los requisitos exigidos para su procedencia, ya que una vez vencido este plazo la declaración se vuelve inalterable, de manera que las declaraciones de corrección que se presenten con posterioridad no surten efectos legales:

“Al estar probado que operó el beneficio de auditoría respecto de la declaración inicial y que adquirió firmeza antes de que la actora presentara la declaración de corrección, juzga la Sala

que esta no produjo efectos legales. Así, porque la firmeza conlleva la inmutabilidad de la declaración, que no solo impide que la Autoridad fiscalice la obligación tributaria, sino que también pone fin al derecho que tiene el declarante de modificar su contenido” (énfasis propio)

21. Además, ha señalado el alto tribunal¹² que no se requiere un acto administrativo por parte de la DIAN para dejar sin efectos una declaración de corrección que haya sido presentada con posterioridad a la firmeza de la declaración inicial:

“Sobre el particular, se consideró en la sentencia del 12 de marzo de 2012 (exp. 17180, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) que no hacía falta que la autoridad expidiera un acto administrativo para dejar sin efectos una declaración de corrección presentada luego de que la declaración inicial adquiriera firmeza”

22. En consecuencia, se concluye que las declaraciones de corrección que se efectúen con posterioridad al término de firmeza especial de que trata el [artículo 689-3](#) del Estatuto Tributario -6 o 12 meses según el caso- cuando se cumplen la totalidad de los requisitos para la procedencia del beneficio de auditoría, no producen efectos, y por ende no son válidas ni activas, sin que se requiera un acto administrativo por parte de la DIAN para dejarla sin efectos.

23. 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,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

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

Notas al pie

-
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.
 3. ↑ Esto, sin perjuicio de las demás condiciones y/o limitantes establecidas en el artículo 689-3 del Estatuto Tributario para la procedencia del beneficio de auditoría.
 4. ↑ Consejo de Estado. Sección cuarta. Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 12 de marzo de 2012. Rad. 25000-23-27-000-2007-00139-01(17180).
 5. ↑ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa. Sentencia del 16 de agosto de 2007. Rad. 66001-23-31-000-2004-00376-01 (15583).

6. ↑ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Milton Chaves García. Sentencia del 13 de junio de 2024. Rad. 23001-23-33-000-2016-00166-01 (27791).
7. ↑ Consejo de Estado. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Sentencia del 12 de marzo de 2012. Rad. (17180).
8. ↑ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Consejero Ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez. Sentencia del 24 de febrero de 2022. Rad. 25000-23-37-000-2014-00220-01 (25080).
9. ↑ Si bien el caso analizado en el fallo se fundamenta en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario que contemplaba el beneficio de auditoría vigente para la fecha de los hechos, los supuestos relativos a la improcedencia del término especial de firmeza por haberse demostrado la inexistencia de las retenciones declaradas, así como la posibilidad de presentar correcciones en dicho término hacen parte del artículo 689-3 objeto de análisis, por lo que dichas conclusiones son aplicables al presente concepto.
10. ↑ Sentencias del 15 de junio y del 20 de septiembre de 2017 y del 22 de febrero de 2018 (exps. 21864, 21372 y 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).
11. ↑ Consejo de Estado. C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Sentencia del 24 de febrero de 2022. Rad. (25080).