

Autorretención en la fuente. Autorretenciones presentadas sin pago. Intereses moratorios.

Concepto 1021 [020776]

15-11-2024

DIAN

100208192 - 1021

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios

Descriptor: Autorretención en la fuente

Autorretenciones presentadas sin pago

Intereses moratorios

Fuentes formales: Artículos 365, 366, 367, 368, 373 y 571 del Estatuto Tributario

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.

1. ¿Es procedente el cobro coactivo de los valores declarados y no pagados por concepto de autorretenciones, en aquellos casos en los que el autorretenedor ha cumplido con la declaración y el pago del impuesto sobre la renta y complementario?

Tesis Jurídica.

2. No es procedente el cobro coactivo de los valores no pagados por autorretenciones declaradas, siempre que el autorretenedor haya cumplido con la declaración y pago total del impuesto sobre la renta. Lo anterior, puesto que el pago de la obligación sustancial se considera cumplido con la presentación y pago de la declaración del impuesto sobre la renta. Esto con excepción de los intereses de mora y sanciones por el incumplimiento del deber de pagar las autorretenciones en la fuente presentadas sin pago y que se liquidan según los parámetros señalados en la interpretación oficial³.

Fundamentación.

3. El artículo 367 del Estatuto Tributario (ET) establece que la retención en la fuente tiene como objetivo lograr la recaudación gradual del impuesto dentro del mismo ejercicio gravable en que se genera el tributo⁴. En este contexto, los parágrafos 2 del artículo 365⁵, y 1 del artículo 368⁶ *ibidem* establecen dos mecanismos de autorretención, que constituyen una obligación tributaria material orientada a alcanzar esta finalidad de recaudación oportuna, pero con la particularidad de que el sujeto obligado a practicarla es la misma persona que percibe el ingreso, y no quien efectúa el pago o abono en cuenta⁷.

4. Conforme el artículo 366 del ET, el recaudo anticipado del tributo se realiza sobre los «pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario para el contribuyente del impuesto sobre la renta», exceptuando de esta retención aquellos pagos o abonos en cuenta que estén exentos según disposiciones especiales⁸. Asimismo, el artículo 373 del ET señala que la retención que sobre estos conceptos se haga podrá ser deducida por el contribuyente del total del impuesto de renta a cargo.

5. En este contexto, una lectura sistemática⁹ de las normas mencionadas revela que el autorretenedor es, en efecto, contribuyente de la suma que se retiene. Por ende, responsable directo del pago del tributo. En palabras de la Corte Constitucional:

«[...] el autorretenedor es un verdadero deudor fiscal, que en virtud de la ley cumple una doble función dentro de la obligación tributaria, a saber: de una parte, es contribuyente respecto de la ocurrencia del hecho generador; y de otra, es retenedor directo y personal de la cantidad que con arreglo a un porcentaje debe pagar a buena cuenta del tributo que afecta su transacción»¹⁰

6. Por lo tanto, el autorretenedor, al recibir ingresos gravables, anticipa mediante su propia retención, una parte de su impuesto sobre la renta, que será deducida posteriormente del total del impuesto a cargo¹¹. Esta conclusión es relevante, pues como lo ha explicado la doctrina vigente de esta entidad¹², cuando el autorretenedor declara y paga su impuesto sobre la renta y complementarios, pero no sus autorretenciones, el pago del impuesto debe incluir el monto del impuesto correspondiente a las autorretenciones declaradas, pero no pagadas en el mismo año gravable¹³.

7. Esto impide que la administración tributaria, una vez realizado el pago del impuesto sobre la renta y complementarios, exija un nuevo pago de las sumas declaradas y no pagadas en la autorretención, ya que ello equivaldría a un doble pago de la obligación sustancial¹⁴.

8. No obstante, es importante aclarar que la relación jurídico-tributaria del contribuyente con el Estado es compleja¹⁵, compuesta por dos elementos esenciales: por una parte, de obligaciones tributarias sustanciales (pago del tributo) y, por otra parte, de deberes formales que buscan lograr el cumplimiento de la obligación sustancial¹⁶. Ambas obligaciones, aunque complementarias, son autónomas y diferenciables entre sí¹⁷. Así, el artículo 571 del ET señala

que los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir con los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, so pena de que su incumplimiento derive en sanciones.

9. En desarrollo de lo anterior, este despacho, en concepto No. 000909 - interno 65 del 6 de febrero de 2024, aclaró que cada declaración de retención en la fuente comprende una obligación tributaria independiente, que no se extingue por el cumplimiento de la obligación sustancial. Por ende, el pago del impuesto de renta no tiene la capacidad para «enervar las consecuencias jurídicas del incumplimiento del agente retenedor»¹⁸. De ahí que, el incumplimiento de las autorretenciones en la fuente cause intereses moratorios, los cuales: (i) no podrán extenderse más allá del momento en que fue satisfecha la obligación sustancial; (ii) se calcularán desde la fecha en que se generó la mora; y (iii) su liquidación se hará sobre el mayor valor liquidado en cada declaración de retención en la fuente.

10. Al respecto, es pertinente precisar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 634 del ET, los agentes de retención que no realicen oportunamente el pago de las retenciones a su cargo, incluidas las autorretenciones, están obligados a liquidar y pagar intereses moratorios por cada día calendario de mora en el pago.

11. En consecuencia, aunque los valores declarados en la autorretención y no pagados no sean exigibles como capital debido al cumplimiento de la obligación sustancial mediante el pago del impuesto de renta, según se explicó, estos valores sí constituyen una expresión formal de la obligación de autorretención. Por ende, sirven como base para el cálculo de los intereses moratorios y las sanciones correspondientes.

12. En conclusión, no es procedente el cobro coactivo de valores no pagados por autorretenciones si el autorretenedor ha cumplido con la declaración y el pago total del impuesto sobre la renta, ya que el pago incluye el monto no autorretenido. No obstante, esto no exime al autorretenedor de las consecuencias por el incumplimiento de su deber formal de declarar y pagar oportunamente las autorretenciones en la fuente. Por lo tanto, la autoridad tributaria puede exigir el pago de intereses moratorios, dado que la obligación de realizar las autorretenciones es independiente de la declaración del impuesto sobre la renta¹⁹.

13. 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. ↑ Según el concepto 003093 - interno 0854 del 15 de mayo de 2024 la liquidación de los intereses tiene en cuenta:
4. ↑ Al respecto, la Corte Constitucional ha dicho que la retención en la fuente es un «medio para recaudar gradualmente un impuesto, concepto diferente del impuesto en sí». Cfr. C.Const. Sent. C-421, sep. 21/1995. M.P. Jorge Arango Mejía.
5. ↑ Este párrafo otorgó al Gobierno Nacional la facultad de establecer un sistema de autorretención en la fuente (sistema especial), el cual no excluye la posibilidad de que los autorretenedores sean sujetos de retención en la fuente.
6. ↑ El párrafo 1 del artículo 368 del ET confiere al Director de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores, disposición que fue desarrollada por la Resolución 5707 de 2019 «Por la cual se establecen los requisitos para ser autorizado para actuar como autorretenedor del impuesto sobre la renta».
7. ↑ Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sent. de oct. 16/2019, exp. 23108. M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Considerando 2.
8. ↑ Cfr. Artículo 369 del Estatuto Tributario.
9. ↑ Cfr. Artículo 30 del C.C.
10. ↑ Cfr. C. Const. Sent. C-009, ene. 23/2003. M.P. Jaime Araújo Rentería.
11. ↑ Sobre este tópico, es importante indicar que, en el Sistema de Autorretención especial, el autorretenedor puede ser objeto, a su vez, de retenciones en la fuente por parte de otros agentes de retención que, dependiendo de las circunstancias particulares, pueden dar lugar a saldos a favor.
12. ↑ Cfr. Conceptos DIAN No. 000909 - interno 65 del 6 de febrero de 2024 y 000304 – interno 0106 del 23 de enero de 2024.
13. ↑ En el concepto DIAN No. 000304 de 2024 se aclara que: «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»
14. ↑ Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sent. de jul. 19/2023, exp. 26209. M.P. Wilson Ramos Girón.
15. ↑ Cfr. C. Const. Sent. C-272, jul. 28/2022. M.P. Jorge Enrique Ibañez Najar. Considerando 95.
16. ↑ Cfr. C. Const. Sent. C-040, feb. 25/2021. M.P. Antonio José Lizarazo Ocampo. Considerando 4.2.2.2. Al respecto, sobre las obligaciones formales, aclara la Corte que se trata de disposiciones relacionadas, principalmente, con el «recaudo, liquidación, determinación, discusión y administración de los tributos»
17. ↑ Cfr. C. Const. Sent. C-272, jul. 28/2022. M.P. Jorge Enrique Ibañez Najar. Considerando 103 y siguientes.

18. ↑ Cfr. C.E., Secc. Cuarta, Sent. de jul. 19/2023, exp. 26209. M.P. Wilson Ramos Girón.
19. ↑ Sin perjuicio de esta conclusión, la administración tributaria también está facultada para exigir las sanciones que deriven de la corrección de la declaración de retención en la fuente.