

STO



www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

100208221 28 ABR. 2015

Bogotá, D.C. 000577



**DIAN** No. Radicado 000S2015013031  
 Fecha 2015-05-08 15:44:26  
 Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA  
 Destinatario FELIPE OSPINA ACOSTA  
 Anexos 0 Folios 4



COR-000S2015013031

Ref: Radicados 147 del 17/02/2015 y 07730 de 27/02/2015

Tema: Enriquecimiento sin causa e imputación de retención en la fuente a obligaciones por concepto de Impuesto sobre la Renta.

Descriptores: Liquidación Oficial de Revisión y desconocimiento de retenciones a título de sanción.

Fuentes formales: Estatuto Tributario Artículos 651, 703, 720. Sentencia Sección III Consejo de Estado de Septiembre 6 de 1991, Exp. 6306. Sentencia Sección IV Consejo de Estado de Febrero 20 de 2008, Exp. 16026.

Cordial Saludo Doctor Ospina:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de la Dirección de Gestión Jurídica absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

A continuación nos permitimos contestar su inquietud, relacionada "con el tratamiento que debe dársele a las retenciones en la fuente debidamente pagadas al Estado (por cuenta de una persona natural empleada), cuya realidad ha sido probada plenamente, pero que fueron desconocidas en una liquidación oficial de revisión practicada al retenido (empleado) con fundamento en el literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario."

La consulta está relacionada con un caso particular, sobre el cual se pronunció la División de Gestión de Recaudo mediante oficio 1-32-243-435 de 4 de febrero de 2015 y la División de Gestión de Liquidación mediante oficio 1-32-241-431-82 de 6 de

febrero de 2015, denegando la petición de "imputar, a las obligaciones por concepto del impuesto sobre la renta por el año 2008, las sumas que le fueron retenidas a la Contribuyente durante ese periodo gravable."

De acuerdo con la solicitud presentada por usted ante las instancias anteriores, el asunto que suscita la controversia se puede plantear de la siguiente manera:

¿Constituye enriquecimiento sin causa a favor del Estado, la no imputación de una retención en la fuente practicada a una persona natural, contra el saldo a pagar establecido en una liquidación oficial de revisión, contra la cual no se interpuso recurso de reconsideración?

Sobre el particular se considera, que la figura del enriquecimiento sin causa no se ajusta al caso presente, porque el desequilibrio patrimonial se originó en un hecho voluntario del contribuyente, y porque dicho desequilibrio pudo haber sido controvertido interponiendo un Recurso de Reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

Como es bien sabido, tanto la doctrina como la jurisprudencia tienen establecidos unos requisitos para que se configure la figura del enriquecimiento sin causa, los cuales fueron relacionados en la Sentencia de septiembre 6 de 1991, Exp. 6306 CP. Daniel Suárez Hernández, como se transcribe a continuación:

"a) Un enriquecimiento que conlleva un aumento económico patrimonial en la parte enriquecida, bien porque recibe nuevos bienes o porque no tiene que gastar los que poseía.

"b) Por empobrecimiento, que se traduce en la disminución patrimonial del actor en cualquier forma que negativamente afecte su patrimonio económico.

"Precisamente por ese empobrecimiento es que puede ejercer la acción que se comenta.

"c) Una relación de causalidad, es decir, que el enriquecimiento de una de las partes sea consecuencia del empobrecimiento de la otra;

"d) Ausencia de causa, es decir, que ese enriquecimiento no tenga justificación de ninguna naturaleza, porque si la tiene, no se podría estructurar la figura;

"e) Que el demandante no pueda ejercer otra acción diferente."

Aunque es verdad que en el presente caso, se produjo un aumento económico patrimonial a favor de la DIAN, dicho incremento se generó como sanción por no suministrar información tributaria conforme al literal b) del artículo 651 ET.

La anterior circunstancia desvirtúa, el requisito señalado en el literal d) por la jurisprudencia, para que se estructure la figura.

De otra parte, de acuerdo con el artículo 720 ET, el contribuyente a quien se le practicó la Liquidación Oficial de Revisión, contaba con el término de 2 meses a partir de la expedición, para ejercer el correspondiente derecho de defensa, lo que disipa el requisito señalado en el literal e) de la sentencia previamente citada.

De igual manera, la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante Sentencia con Radicación Número 25000-23-27-000-2002-01201-01(16026), se pronunció determinando lo siguiente, en una demanda de enriquecimiento ilícito presentada por Granahorrar, "... porque la DIAN se enriqueció a costa de la demandante, pues ésta le pagó vía retención en la fuente, la misma suma que la ETB le pagó por concepto de renta de 1996.”:

*“Si la E.T.B. no dedujo la retención ni corrigió la declaración, ello no implica que la retención practicada sea ilegal o que se hubiese incurrido en un pago indebido, pues como se señaló y lo reconoce la misma demandante, GRANAHORRAR estaba obligada a practicar la retención por rendimientos financieros y a responder por ella en caso de no haberlo hecho.*

(...)

*Como se observa, en este caso, 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.*

(...)

*Tampoco se configura un enriquecimiento sin causa o injusto a favor de la DIAN, pues precisamente la causa jurídica que dio lugar a la obligación tributaria a cargo del agente retenedor fueron los artículos 395 y siguientes del Estatuto Tributario que establecieron la retención en la fuente por rendimientos financieros y el artículo 370 ib. que señaló la responsabilidad de los agentes de retención por las retenciones no practicadas.*

(...)

De todo lo anterior se puede concluir, que la no imputación de una retención en la fuente practicada a una persona natural, contra el saldo a pagar establecido en una liquidación oficial de revisión contra la cual no se interpuso recurso de reconsideración, no constituye enriquecimiento sin causa por carencia de los requisitos d) y e) establecidos por la jurisprudencia del Consejo de Estado en la Sentencia de Septiembre 6 de 1991, Exp. 6306, previamente citada. Dicho de otra manera, el desconocimiento de las retenciones en la fuente a título de sanción constituye, de acuerdo a lo establecido en el literal b) del artículo 651 ET, la causa jurídica que justifica el desequilibrio patrimonial que se presentó, el cual a su vez pudo haber sido controvertido por el contribuyente, haciendo uso del recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial.

Ahora bien, a continuación damos respuesta a la Solicitud de concepto jurídico sobre el alcance y sentido de los artículos 651 y 803 del Estatuto Tributario, presentada con radicado 07730 de 27/02/2015.

1. Cuál es el tratamiento que debe dársele a las retenciones en la fuente debidamente practicadas y oportunamente pagadas por el agente retenedor, que posteriormente son desconocidas por la Administración Tributaria a título de sanción por no enviar información, en los términos del literal b. del artículo 651 del Estatuto

## Tributario.

Conforme al Art. 651 ET, el tratamiento que debe dársele a las retenciones en la fuente desconocidas por la Administración Tributaria, es el de sanción, consistente en:

*“... b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos. ...”*

2. ¿Cuándo precluye la oportunidad para acreditar las retenciones desconocidas, en los términos del inciso final del precitado artículo 651, según el cual ello puede hacerse con posterioridad a la expedición de la liquidación oficial de revisión en que se impone la sanción por no enviar información?

A continuación se transcribe el inciso correspondiente:

*“... En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente. ...”*

3. Además de la presentación del correspondiente certificado de retención, ¿se requiere algún documento o actuación adicional para “acreditar plenamente” las retenciones desconocidas?

El Certificado de Ingresos y Retenciones en la fuente expedido por el Agente Retenedor conforme a los Arts. 378 y ss E.T. es el documento idóneo para acreditar las retenciones practicadas al contribuyente.

4. Cuando la liquidación oficial de revisión en que se desconocen las retenciones es utilizada como título ejecutivo en un procedimiento de cobro coactivo, ¿es factible reconocer las sumas pagadas por cuenta del contribuyente, si son acreditadas plenamente en el escrito de excepciones? Lo anterior teniendo en cuenta que, según el artículo 803 del Estatuto Tributario:

*“Se tendrá como fecha de pago del impuesto, respecto de cada contribuyente, aquélla en que los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados, aun en los casos en que se hayan recibido inicialmente como simples depósitos, buenas cuentas, retenciones en la fuente, o que resulten como saldos a su favor por cualquier concepto”.*

En el proceso de cobro coactivo es factible interponer excepciones de pago pero su reconocimiento está sujeto al poder de instrucción del funcionario que conoce el

respectivo proceso. En todo caso, el Recurso de Reconsideración previsto en el Art. 720 ET es el mecanismo idóneo para discutir los actos de la Administración de Impuestos.

Conforme al Art. 831 ET, las siguientes son las excepciones que se pueden interponer contra el mandamiento de pago:

*"ET. ARTICULO 831. EXCEPCIONES. Contra el mandamiento de pago procederán las siguientes excepciones:*

- 1. El pago efectivo.*
- 2. La existencia de acuerdo de pago.*
- 3. La de falta de ejecutoria del título.*
- 4. La pérdida de ejecutoria del título por revocación o suspensión provisional del acto administrativo, hecha por autoridad competente.*
- 5. La interposición de demandas de restablecimiento del derecho o de proceso de revisión de impuestos, ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.*
- 6. La prescripción de la acción de cobro, y*
- 7. La falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.*

*PARAGRAFO. Contra el mandamiento de pago que vincule los deudores solidarios procederán además, las siguientes excepciones:*

- 1. La calidad de deudor solidario.*
- 2. La indebida tasación del monto de la deuda."*

5. En el evento de que la respuesta a la anterior pregunta sea negativa, ¿cuál es el título que justifica la apropiación, por parte del Estado, de las sumas que le fueron entregadas por cuenta del contribuyente?

El título que justifica la "apropiación" por parte del Estado, es la Liquidación Oficial de Revisión en la cual se estableció un saldo a pagar con fundamento en la "sanción por no enviar información", prevista en el Artículo 651 ET.

6. En relación con lo anterior, ¿sería correcto afirmar que el monto de la sanción por no enviar información sobre las retenciones que le fueron practicadas al contribuyente, equivale a sumar (i) la multa calculada en el literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario y (ii) el monto de la retención desconocida?

Dicha afirmación no es correcta puesto que la información no suministrada a la Administración puede consistir en factores distintos a las retenciones que le fueron practicadas al contribuyente, caso en el cual la multa puede corresponder a otra suma respecto de la cual no se entregó la información exigida.

7. En una situación como la descrita, cómo debe graduarse la sanción por no enviarse información, para efectos de dar cumplimiento a la jurisprudencia de la Corte Constitucional (C-160/98) y el Consejo de Estado (entre otras, la sentencia 18362 de

2012) según la cual esa sanción debe sujetarse a los principios de proporcionalidad de la sanción, razonabilidad, justicia y equidad?

En relación con la gradualidad se pronunció el Consejo de Estado, en sentencia 16164 de siete (7) de febrero de dos mil ocho (2008), Consejero Ponente: Dra. Ligia López Díaz, en la que expuso:

*“... la gradualidad de la sanción, no es competencia exclusiva de la Administración, ya que corresponde a la jurisdicción pronunciarse sobre su legalidad y en caso de no compartirla, establecer su gradualidad.*

*La Sala reitera que cuando una norma, al establecer el monto de la sanción tributaria, utiliza la expresión “hasta”, significa que la multa puede imponerse teniendo en cuenta un margen de flexibilidad que permite a la Administración graduar la sanción, sin que dé lugar a entender que el porcentaje o valor que se consagra, deba ser considerado como valor fijo, sino como un tope máximo.”*

El Art. 651 ET establece ciertos criterios de fijación de la sanción, como se transcribe a continuación, dentro de los cuales existe para el literal a) las siguientes reglas de graduación:

- “...ARTICULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. (...)*  
*- <Aparte subrayado CONDICIONALMENTE EXEQUIBLE> Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.*
- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio. (...)”*

El literal b) de dicha disposición no contiene regla de graduación alguna.

8. Cómo debe graduarse la sanción por no enviar la información cuando el contribuyente no contesta un requerimiento de información sobre las retenciones que le fueron practicadas, pero la administración cuenta con otras fuentes de información sobre la materia (como la información en medios magnéticos enviada por el agente retenedor, quién pagó de manera oportuna las retenciones?

Como se dijo anteriormente la sanción se gradúa con base en lo dispuesto en el inciso 7° del Art. 651 ET anteriormente descrito. En todo caso, el Recurso de Reconsideración sobre la Liquidación Oficial de Revisión, es el momento para poner de presente el pago oportuno de las retenciones.

9. Cómo puede el contribuyente obtener el reconocimiento, compensación, imputación o devolución, del importe de las retenciones rechazadas, cuando la

liquidación oficial en que se impuso la sanción se encuentra ejecutoriada? ¿Procedería la revocación directa de la sanción si el contribuyente acredita plenamente las retenciones y no interpuso recurso de reconsideración contra el acto sancionatorio?

Adjuntamos el Concepto emitido por la Subdirección de Normativa y Doctrina sobre Revocatoria Directa, con el fin de que usted evalúe si cabe la utilización de este recurso en la situación descrita.

Finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por icono de "Normatividad" - "técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**YUMER YOEL AGUILAR VARGAS**  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P: ACH. R.CNYD.