

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2011-00365-01 (20607)
Demandante: RACETRACK COLOMBIA FINANCE S. A.
Demandado: UAE DIAN

Tema: Renta (2008). Realización de la retención en la fuente para contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Periodo al que se deben imputar las retenciones soportadas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió (ff. 196 y 197):

PRIMERO: Se niegan las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Por no haberse causado, no se condena en costas.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de abril de 2009, la sociedad RACETRACK COLOMBIA FINANCE S. A. (RACETRACK en lo sucesivo) presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2008 (f. 23 caa).

Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 900010, del 10 de agosto de 2010, la DIAN modificó la autoliquidación del impuesto señalado, en el sentido de desconocer retenciones en la fuente por valor de \$292.614.000, pero sin imponer sanción por inexactitud a la sociedad declarante, de manera que el saldo a favor denunciado por la demandante disminuyó de \$6.182.683.000 a \$5.890.069.000 (ff. 42 a 54).

El contenido de la liquidación oficial de revisión fue confirmado íntegramente por la Resolución nro. 900140, del 24 de agosto de 2011, que decidió el correspondiente recurso de reconsideración (ff. 64 a 77).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), RACETRACK formuló ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca las siguientes pretensiones (f. 3):

1.1. Que se declare la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900010 de 10 de agosto de 2010, por medio de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) modificó oficialmente la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la Compañía por el año gravable 2008.

1.2. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 900140 del 24 de agosto de 2011, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra el acto mencionado en el numeral anterior, confirmándolo.

1.3. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.3.1. Declarando que no hay lugar al rechazo de las retenciones en la fuente por valor de \$292.614.000.

1.3.2. Declarando que el saldo a favor del periodo fiscal determinado en la declaración previamente mencionada, por valor de \$6.182.683.000, es correcto.

1.3.3. Declarando que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por la Compañía por el año gravable 2008 está en firme, y ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de ella.

1.3.4. Ordenando la devolución de la suma de \$292.614.000 del saldo a favor que fuera declarado improcedente provisionalmente, con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, según lo dispuesto en los Artículos 863 y 864 del ET, en su redacción vigente en la fecha en que este litigio inició.

1.3.5. Declarando que no son de cargo de Racetrack las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 95 de la Constitución; 365, 373, 374 y 381 del Estatuto Tributario (ET); 264 de la Ley 223 de 1995; 20 del Decreto 4048 de 2008; 14 del Decreto 1000 de 1997; y la Circular 175 de 2001.

El concepto de violación planteado se resume así:

- 1- Nulidad de los actos administrativos demandados por *indebida* o falsa motivación

Explicó que la retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros objeto de debate no fue practicada en 2007, por lo que la demandante no contaba con un certificado de retención ni con un documento sustitutivo que así lo acreditara; y que, por ese motivo, imputó la retención señalada en la declaración del impuesto sobre la renta de 2008, periodo para el que sí contaba con la documentación que le permitía demostrar la retención.

Habida cuenta de esas circunstancias, planteó que los actos demandados adolecen de *indebida* motivación en el aparte en el que manifiestan que «*el hecho de que el agente retenedor no haya practicado la retención en la fuente sobre ingresos causados en el año gravable 2007, no autoriza en ningún caso al contribuyente a incluir esas retenciones en el año 2008*».

Añadió que, según el artículo 14 del Decreto 1000 de 1997, las

retenciones en la fuente deben imputarse al mismo año fiscal en el que fueron practicadas.

2- Nulidad por desconocimiento de la doctrina de la DIAN

Adujo que obró bajo el amparo de la doctrina fijada por la DIAN en los Conceptos nros. 029144 de 1900, 043058 de 1998, 051022 de 2005 y 3653 de 2008, razón por la que entiende que su actuación no podía ser objetada por la autoridad tributaria, de acuerdo con lo previsto en el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

3- Nulidad de los actos administrativos por violación del derecho al debido proceso

Manifestó que la DIAN no se pronunció en la liquidación oficial de revisión respecto de los argumentos planteados en la respuesta al requerimiento especial, lo que constituye una violación al debido proceso consagrado en el artículo 29 superior. Añadió que para atender esa garantía constitucional no basta con transcribir en el acto oficial conceptos emitidos por la propia Administración.

También planteó que esa violación del derecho al debido proceso obedece a que el rechazo de la retención en la fuente implica una doble tributación, porque entiende que aquello equivale a imponer dos veces la obligación de pagar el mismo impuesto.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 96 a 115), en los términos que a continuación se resumen:

Manifestó que las retenciones en la fuente rechazadas fueron practicadas por los agentes retenedores en 2008 e imputadas por la demandante en la declaración del impuesto sobre la renta de ese periodo, pese a que una porción de dichas sumas correspondía a ingresos por rendimientos financieros causados en el año 2007.

Especificó que, según las pruebas recaudadas en el procedimiento de revisión adelantado, se estableció que:

(i) La factura nro. F-039, del 22 de febrero de 2008, emitida por la demandante al cliente BAVARIA, tiene por concepto los intereses causados en el periodo comprendido entre el 22 de noviembre de 2007 y el 22 de febrero de 2008, en cuantía de \$9.532.424.877. El monto de la retención en la fuente que el cliente practicó por este pago, a la tarifa del 7%, fue de \$667.269.741

Respecto de este ingreso, determinó que el 42,39% se había causado en el periodo 2007 y no en el 2008, *i.e.* los intereses corridos del 22 de noviembre al 31 de diciembre de 2007. Por esta razón, rechazó de la declaración del impuesto de renta de 2008 el 42,39% del total de la retención en la fuente que le practicó el cliente a la actora por la mencionada factura, o sea, \$282.864.346.

(ii) La factura nro. F-047, del 11 de junio de 2008, emitida por la demandante al cliente CERVECERÍA DEL VALLE S. A., tiene por concepto los intereses causados en el periodo comprendido entre el 14 de diciembre de 2007 y el 11 de junio de 2008, equivalentes a \$1.474.804.110. La retención en la fuente que el cliente practicó por este pago, a la tarifa del 7%, ascendió a \$103.236.287

Frente a ese ingreso, determinó que el 9,44% se causó en 2007 y no en 2008, *i.e.* los intereses corridos del 14 al 31 de diciembre de 2007. Por este motivo, rechazó de la declaración del impuesto sobre la renta de 2008 el 9,44% del total de la retención en la fuente referida, es decir, \$9.750.093

Insistió en que, de acuerdo con los artículos 38 del Decreto 2649 de 1993 y 26, 27, 28 y 373 del ET, una parte de los ingresos facturados se había realizado en el periodo 2007, de tal suerte que la retención en la fuente debió practicarse en ese mismo año a efectos de salvaguardar la relación directa que debe existir entre la renta y el pago anticipado del impuesto.

Aseguró que los actos demandados se fundaron en el derecho aplicable y tuvieron en cuenta los argumentos planteados por la demandante en las distintas etapas surtidas dentro del procedimiento administrativo para oponerse a la modificación oficial de la declaración tributaria. Por lo tanto, manifestó que no acaeció la violación al debido proceso planteada en la demanda.

Sostuvo que la doctrina incorporada en los distintos conceptos y oficios de la DIAN es uniforme en considerar que, en el caso de que el obligado a retener y el obligado a soportar la retención lleven contabilidad por el sistema de causación, la retención en la fuente debe efectuarse en el momento en el que se entiende realizado el ingreso, para que aquella pueda ser imputada en la declaración del impuesto sobre la renta presentada por ese mismo periodo gravable. Señaladamente, citó los Conceptos de la DIAN nros. 029452, del 19 de diciembre de 1989, y 029144, del 21 de noviembre de 1999, en los que se afirmó la tesis descrita.

Planteó que el Concepto de la DIAN nro. 3653 de 2008, invocado por la demandante, no es aplicable al *sub lite* porque se refiere a las retenciones en la fuente practicadas sobre los ingresos provenientes de un contrato de cuentas en participación, situación fáctica distinta a la de la demandante.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 186 a 197):

Señaló que, de acuerdo con la posición fijada en la jurisprudencia del Consejo de Estado, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad tienen derecho a deducir las retenciones en la fuente que les hubieren practicado en el periodo gravable, siempre y cuando el ingreso objeto de retención se realice o cause en el mismo año fiscal. En consecuencia, estimó improcedentes los argumentos de la demanda, pues la retención discutida en el *sub lite* se imputó a un periodo distinto a aquel en el que se causó el ingreso gravado.

Juzgó que la tesis defendida en los actos censurados coincide con el criterio fijado por la DIAN en su doctrina administrativa; y que, con todo, los conceptos invocados por la actora no son aplicables al caso concreto, pues se refieren a supuestos de hecho distintos al debatido en el proceso. Destacó que dichos conceptos analizan la imputación de la retención en la fuente: (i) en declaraciones en las que se ha accedido al beneficio de auditoría, y (ii) en situaciones en las que la

percepción de ingresos deriva de un contrato de cuentas en participación.

Finalmente, desestimó el cargo de violación del debido proceso, para lo cual citó apartes de la liquidación oficial de revisión que demuestran que la demandada analizó los argumentos planteados por la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

Recurso de apelación

La demandante impugnó la sentencia de primer grado, con fundamento en los siguientes argumentos (ff. 199 a 202):

Adujo que el *a quo* no se pronunció sobre los argumentos de la demanda relativos a los artículos 374 del ET y 14 del Decreto 1000 de 1997. A su entender, el primero le ordena a la DIAN incluir en la liquidación oficial del impuesto sobre la renta las retenciones en la fuente de acuerdo con lo que esté indicado en el certificado de retención correspondiente; en tanto que el segundo, en lo que atañe al declarante, prescribe que solo se pueden incluir en la autoliquidación las retenciones en la fuente efectivamente practicadas.

Respecto de los conceptos de la DIAN que invocó a su favor, planteó que, en la medida en que la interpretación efectuada por la Administración no versa sobre asuntos particulares, no era procedente que el tribunal desestimara su aplicación argumentando que se referían a supuestos distintos al debatido.

Por último, a pesar de que los actos demandados no impusieron sanción por inexactitud, sostuvo que *«la multa fue propuesta por un puro resultado objetivo, estando ello proscrito de nuestro ordenamiento legal (...) y por ello la sanción impuesta es nula»* (f. 201).

Alegatos de conclusión

En esta etapa procesal, la actora insistió en los argumentos formulados en el recurso de apelación (ff. 211 a 213).

Por su parte, la DIAN reiteró la defensa planteada en el escrito de

contestación de la demanda (ff. 214 a 217).

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debate (i) si la retención en la fuente soportada a título de impuesto sobre la renta en el transcurso de un periodo fiscal puede imputarse en la liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente a ese año, a pesar de que el ingreso sobre el cual se practicó la retención se haya causado en un periodo gravable anterior; y (ii) si los actos acusados vulneraron el artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Si bien en el recurso de apelación la demandante formuló cargos contra la sanción por inexactitud, observa la Sala que dicha sanción ni fue impuesta en los actos acusados ni la actora planteó en el escrito de demanda pretensiones relativas a ese mecanismo punitivo. En consecuencia, por exigencias propias del principio de congruencia de la sentencia consagrado en el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil (CPC, Decreto 1400 de 1970)¹, le está vedado a esta judicatura pronunciarse respecto de esas alegaciones del recurso de apelación que resultan ajenas a los actos administrativos demandados y al

¹ Artículo 305. Congruencias. La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.

Si lo pedido por el demandante excede de lo probado, se le reconocerá solamente lo último.

En la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio.

escrito de demanda. Queda entonces la Sala relevada de estudiar ese cargo de apelación.

2. Respecto del debate jurídico de fondo planteado en la demanda y en la apelación acerca del periodo gravable en el cual deben imputarse las retenciones en la fuente soportadas, a lo largo del plenario se establecieron los siguientes hechos y circunstancias:

- (i) La demandante le prestó servicios financieros, entre otras, a las sociedades BAVARIA S.A. y CERVECERÍA DEL VALLE S.A., los cuales eran remunerados con el pago de intereses liquidados trimestralmente sobre el monto de los capitales cedidos.
- (ii) El 22 de febrero de 2008, la demandante emitió para el cliente BAVARIA S.A. la Factura de venta nro. 39, para cobrar los intereses corridos del 22 de noviembre de 2007 al 22 de febrero de 2008, en cuantía de \$8.759.917.166 (f. 101 caa).
- (iii) El 11 de junio de 2008, la demandante emitió para el cliente CERVECERÍA DEL VALLE S. A. la Factura de venta nro. 47, con la que requirió el pago de los intereses corridos del 14 de diciembre de 2007 al 11 de junio de 2008, por un monto de \$1.371.567.822 (f. 102 caa).
- (iv) El 9 de enero de 2009, BAVARIA y CERVECERÍA DEL VALLE certificaron las retenciones en la fuente practicadas a la demandante durante 2008, por concepto de rendimientos financieros, en cuantía de \$4.222.681.541 (f. 119 caa) y \$1.814.477.930 (f. 120 caa), respectivamente.
- (v) El 15 de abril de 2009, la contribuyente presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 (f. 23 del caa), en la que registró un impuesto a cargo de \$100.143.000 (renglón 74), retenciones en la fuente a título de impuesto sobre la renta del año gravable 2008 por \$6.282.826.000 (renglón 79) y un saldo a favor de \$6.182.683.000 (renglón 84).

- (vi) Mediante radicado nro. DI08096893, del 9 de junio de 2009, la sociedad solicitó en devolución el saldo a favor reseñado (f. 6 caa), petición que dio lugar a que la Administración expidiera el Auto de apertura nro. 322402009003504 (ff. 1 y 2 caa).
- (vii) De conformidad con documentos elaborados por la demandante, y aportados por ella misma en el marco del proceso de fiscalización el 29 de septiembre de 2009 para atender el auto de verificación o cruce nro. 22402009002217, el análisis de las retenciones que le fueron practicadas por BAVARIA y CERVECERÍA DEL VALLE durante el año gravable 2008, arroja que en el caso de BAVARIA hubo una «*retención en la fuente aplicada sobre ingresos del año anterior*» en cuantía de \$282.864.347, correspondiente a los ingresos causados del 22 de noviembre de 2007 al 31 de diciembre del mismo año (f. 99 del caa); y en el caso de CERVECERÍA DEL VALLE en cuantía de \$9.750.093, por los intereses causados desde el 14 de diciembre de 2007 hasta el 31 de diciembre de ese año (f. 100 del caa).
- (viii) Mediante Requerimiento Especial nro. 900021, del 13 de noviembre de 2009, la DIAN propuso disminuir la suma declarada por concepto de retenciones soportadas en 2008 de \$6.282.826.000 a \$5.990.212.000 y, en consecuencia, reducir el saldo a favor a la cuantía de \$5.890.059.000, sin referirse a la imposición de la sanción por inexactitud (ff. 20 a 31).
- (ix) La petición de devolución de saldo a favor realizada por la actora fue negada mediante el Auto de improcedencia provisional nro. 111, del 24 de noviembre de 2009.
- (x) El 12 de febrero de 2010, la contribuyente respondió el requerimiento especial y explicó que, durante el año gravable 2008, soportó las retenciones de que tratan las certificaciones anotadas en el ordinal iv (ff. 33 a 36).
- (xi) Mediante Liquidación Oficial de Revisión nro. 900010, del

10 de agosto de 2010, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del 2008, en el sentido de desconocer retenciones en la fuente por valor de \$292.614.000, de conformidad con la propuesta realizada en el requerimiento especial, sin que hubiera lugar a la imposición de sanción por inexactitud, de manera que el saldo a favor determinado por la autoridad quedó fijado en \$5.890.069.000 (ff. 42 a 54).

- (xii) Inconforme con la liquidación oficial, la demandada recurrió en reconsideración ese acto el 27 de septiembre de 2010 (ff. 56 a 62) y la Administración desató el recurso en la Resolución nro. 900140, del 24 de agosto de 2011, en el sentido de confirmar íntegramente la liquidación oficial de revisión (ff. 64 a 77).

3. Así, en resumidas cuentas, entre el 22 de noviembre y el 31 de diciembre de 2007, **RACETRACK** causó ingresos por concepto de rendimientos financieros (señaladamente, intereses por la realización de préstamos o cesiones a terceros de capitales propios) en cuantía de \$4.180.206.297; pero el pago correspondiente se efectuó en 2008, año en el que, además, le practicaron la retención en la fuente dispuesta en el ordenamiento por la percepción de ingresos por rendimientos financieros (equivalente al 7% del ingreso) que ascendió a \$292.614.341.

Las partes no discuten que los ingresos sobre los cuales se practicó la retención en cuestión fueron causados en el periodo impositivo 2007, como tampoco que la retención se imputó contra el impuesto determinado por el periodo 2008. El debate se concentra en determinar si la retención en la fuente debía imputarse contra el impuesto determinado por el año en el que se llevó a cabo la retención (2008), como sostiene la demandante; o contra el impuesto determinado por el año en el que se causaron los ingresos por cuya percepción se efectuó la retención en la fuente (2007), que es la posición de la demandada.

En esos términos, el pronunciamiento que se demanda de esta judicatura se encamina a determinar si resulta admisible que correspondan a periodos distintos la renta sujeta a retención y el impuesto del cual se descuenta la retención practicada.

4. El análisis a desplegar debe partir de los términos legales en los cuales se consagra la periodificación del impuesto sobre la renta y de las retenciones en la fuente que se practican como mecanismo de pago a cuenta de ese tributo.

4.1 De conformidad con el artículo 26 del ET, dicho impuesto somete a tributación los réditos gravables percibidos por el contribuyente durante un periodo que, según especifican las disposiciones reglamentarias (puntualmente, el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 187 de 1975, norma codificada en el artículo 1.6.1.5.7 del Decreto Único 1625 de 2016 reglamentario en materia tributaria, DURT), coincide con el *«año calendario que comienza en el 1 de enero y termina el 31 de diciembre»*.

Por tanto, la determinación de cada una de las obligaciones que surgen por el impuesto toma en consideración, únicamente, los factores de depuración y de descuento correspondientes al periodo impositivo, o sea, al año natural. Bajo este principio, no se le reconocen efectos intertemporales, de un periodo a otro, a ningún elemento determinante de la deuda tributaria, a menos de que la ley prevea expresamente lo contrario, como por ejemplo lo hace con la compensación de pérdidas fiscales (según el artículo 147 del ET) o con la compensación de excesos de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria (de conformidad con el parágrafo del artículo 189 del ET), casos en los cuales habría que atender a las concretas condiciones y requisitos en ella señaladas.

Es así que disposiciones como los artículos 27, 58 y 104 del ET, en la redacción vigente en la época de los hechos controvertidos, entre otros, se ocupaban de consagrar las reglas de periodificación de los distintos factores componentes de la base gravable del impuesto, atendiendo a la circunstancia de si el contribuyente estaba o no obligado a llevar contabilidad.

De manera específica, las normas contemplaban para obligados a llevar contabilidad, como la sociedad demandante, que *«deben denunciar los ingresos causados en el año o periodo gravable»* (letra a del artículo 27 del ET) y que *«se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro»* (artículo

28 *ejusdem*). Y, en el mismo sentido, el Decreto 2649 de 1993, en vigor en el 2008, prescribía que la contabilidad por causación debía reconocer el hecho económico en el período de su realización y no solamente cuando fuera pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48); que los ingresos se registraban en las cuentas de resultados cuando se había hecho lo necesario para adquirir la calidad de acreedor, de forma que la deuda fuera razonablemente convertible en efectivo (artículo 97); y, en el caso específico de los rendimientos por concepto de intereses, que el reconocimiento se efectuaba *«proporcionalmente al tiempo, tomando en consideración el capital y la tasa»* (artículo 100).

4.2 Por otra parte, la regulación de las retenciones en la fuente indica en los artículos 365 y 367 del ET que esa institución está dirigida a asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta dentro del mismo ejercicio gravable en que se causa el tributo, es decir, antes de que culmine el año en el que se realizan los réditos gravados. En este sentido, las normas prevén que los montos retenidos se acreditarán contra el total del impuesto determinado por el periodo, ya sea que el tributo resulte liquidado en una declaración privada (artículo 373 del ET) o en una liquidación oficial proferida por la DIAN (artículo 374 *ibidem*).

Esas disposiciones son complementadas por las normas rectoras de las devoluciones o compensaciones de saldos a favor originados en retenciones en la fuente que disponían, para la época de los hechos, en el artículo 14 del Decreto 1000 de 1997, que *«no habrá lugar a devolución o compensación originada en retenciones no incluidas en la respectiva declaración»*. Por ello tal norma, titulada *«Las retenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en que fueron practicadas»*, especificaba de manera mandatoria que el declarante *«deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado **por** un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo período»* (destaca la Sala), con la única salvedad de las *«retenciones que le hubieren practicado sobre ingresos que de conformidad con las normas legales deban ser tratados como ingresos diferidos, caso en el cual las retenciones se incluirán en la declaración del período en el cual se causen dichos ingresos»*.

Habida cuenta de la invocación hecha en la demanda y en la apelación

del artículo 14 del Decreto 1000 de 1997, resulta pertinente precisar que el mandato incorporado en él, al emplear la preposición «*por*» y no otra para referirse al «*ejercicio fiscal*» al que corresponde el factor de renta que da lugar a la práctica de la retención en la fuente, prescribe de manera específica que la retención practicada debe imputarse contra el impuesto que se determine en la declaración del impuesto sobre la renta «*correspondiente al mismo periodo*» y no, cabe especificar, en la declaración del periodo en el que materialmente se haya llevado a cabo la retención en la fuente.

En armonía con la interpretación descrita, la Sala concluye que no es acertada la afirmación de la recurrente en el sentido de que el artículo 14 del decreto 1000 de 1997 convalida la imputación de retenciones practicadas sobre ingresos causados en años distintos al declarado.

5. Con todo, la apelante alega que la modificación efectuada por la DIAN a la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2008 es ilegal, porque desconoce que solo a partir de ese año la sociedad contó con los certificados exigidos por el artículo 374 del ET para acreditar las retenciones soportadas, de modo que le era imposible imputarlas a vigencias anteriores.

Por su parte, la demandada argumenta que el hecho de que el agente retenedor haya practicado la retención en un periodo posterior al de la causación del ingreso, es decir en 2008 y no en 2007, no habilita a la demandante a descontar las retenciones soportadas en un periodo distinto al de la realización del hecho generador del gravamen.

Sobre el particular, puntualiza la Sala que las declaraciones por medio de las cuales se autoliquidan las deudas tributarias por parte de los propios sujetos pasivos de esas obligaciones solo pueden incluir los factores correspondientes a la concreta obligación tributaria objeto de determinación en el formulario de la declaración; esto es, al impuesto y periodo fiscal del que se trate.

Ahora, si bien es cierto que los artículos 365 a 367 del ET establecen que la retención en la fuente se efectúa sobre «*pagos o abonos en cuenta*», tal circunstancia no implica una afectación del criterio de anualidad que rige la imposición sobre la renta y la determinación de las obligaciones de pago del impuesto exigibles por cada año gravable.

En ocasiones previas se ha pronunciado esta Sección, fijando un precedente que cabe reiterar aquí en lo pertinente². De acuerdo con la tesis decantada por la Sala (en concreto en la sentencia del 24 de julio de 2008, expediente 15652, CP: Héctor J. Romero Díaz), para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, *«el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal»*. Así, el hecho de que la ley ordene efectuar la retención en la fuente en el momento del pago o abono en cuenta no implica que el contribuyente esté facultado para elegir el periodo en que puede deducirlas del impuesto sobre la renta, toda vez que ellas precisamente se practican a efectos de *«conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause»* (artículo 367 del ET).

Siguiendo el precedente de esta Sección referido, la Sala considera que la demandante erró al imputar al impuesto determinado por el año gravable 2008 retenciones en la fuente efectuadas sobre ingresos causados en 2007, pues el el impuesto correspondiente a un periodo no se puede afectar con valores atribuibles a periodos distintos a menos de que la ley expresamente lo señale, lo cual no ocurre en el *sub lite*. Avalar dicho proceder desnaturalizaría la función de la retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado de específicas deudas fiscales.

6. De otra parte, argumenta la apelante que los actos enjuiciados desconocieron la doctrina administrativa fijada por la DIAN en los Conceptos nros. 0291444 de 1990, 043058 de 1998, 051022 de 2005 y 3653 de 2008. A su entender, las tesis contenidas en esos documentos oficiales le son aplicables, toda vez que las facultades interpretativas de la autoridad de impuestos no se ejercen frente a asuntos particulares.

² Entre otras, en las Sentencias del 30 de junio de 1995 en el expediente 7043 y del 15 de marzo de 1996 en el expediente 7585 del CP: Julio Enrique Correa Restrepo; del 7 de septiembre de 2001 en el expediente 12179 y del 12 de diciembre de 2007 en el expediente 15856 de la CP: María Inés Ortiz Barbosa; del 24 de julio de 2008 en el expediente 15652 del CP: Héctor J. Romero Díaz; y del 9 de febrero de 2012 en el expediente 18249 de la CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.

6.1 Al respecto, conviene destacar que el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 efectivamente habilita a los contribuyentes para sustentar sus actuaciones en los criterios interpretativos fijados por la Administración tributaria en su doctrina oficial. Por consiguiente, durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones realizadas a su amparo no pueden ser objetadas por las autoridades.

La garantía anotada pretende preservar el principio de seguridad jurídica y así dejarle en claro a los administrados que las actuaciones particulares que se sujeten a los criterios adelantados por la autoridad no serán objeto de cuestionamientos en vía gubernativa ni en sede judicial. Para que sea así, es necesario que se satisfagan tres requerimientos implícitos en el mencionado artículo 264, a saber: (i) que la doctrina invocada se encuentre vigente, (ii) que haya sido publicada en el diario oficial y (iii) que el concepto se refiera a la misma situación fáctica y de derecho en la que se encuentra quien lo alegue a su favor.

6.2 Sin embargo, observa la Sala que en el caso que se enjuicia los conceptos invocados por la recurrente no afirman la tesis que les atribuye en el escrito de demanda y en la apelación de la sentencia de primer grado.

Revisado el Concepto nro. 0291444 de 1990, aprecia la Sala que en él se indica que *«cuando el retenedor y el retenido llevan contabilidad por el sistema de causación, debe coincidir para ambos el mismo momento, que es el abono en cuenta efectuado cuando se hace exigible el pago. Pero no coinciden cuando uno de los dos no lleva contabilidad, o se trata de una entidad pública que por razones presupuestales no puede contabilizar la retención sino en el momento del pago»* (subraya añadida).

El aparte transcrito evidencia que la interpretación administrativa que contiene el documento de la DIAN alegado está dada para una situación de hecho específica, que es aquella en la cual alguno de los intervinientes en la relación jurídica que existe a propósito de la retención en la fuente no está obligado a llevar contabilidad bajo el sistema de causación; y esa circunstancia fáctica no concurre en el sub iudice, toda vez que la demandante y quienes le practicaron las retenciones en la fuente en cuestión (i.e. RACETRACK, BAVARIA y

CERVECERÍA DEL VALLE) son personas jurídicas *obligadas a llevar contabilidad por el sistema de causación.*

Lo mismo sucede con el Concepto nro. 003653 de 2008, en el que se analiza por qué el socio gestor de un contrato de cuentas en participación debe soportar la retención en la fuente sobre pagos o abonos en cuenta que recaigan sobre réditos provenientes del acuerdo, situación de hecho que en nada está relacionada con la aquí enjuiciada.

En resumen, las conclusiones afirmadas en las interpretaciones oficiales que el contribuyente alega en su favor se fundan en (i) la disparidad de sistemas de reconocimiento del ingreso entre el agente retenedor y el perceptor de la renta y (ii) la existencia de un contrato de cuentas en participación; sin embargo, esas situaciones que sirven de base para la doctrina administrativa fijada no guardan similitud fáctica con las circunstancias que se encuentran probadas en el expediente, pues, tanto la actora como sus clientes llevan contabilidad por el sistema de causación y los ingresos sobre los cuales se practicó la retención en la fuente no derivan de contratos de colaboración empresarial.

Atendiendo a las exigencias propias del principio *rebus sic stantibus*, al ser la enjuiciada una situación de hecho distinta a la considerada en los casos sobre los cuales la DIAN sentó su doctrina oficial, juzga la Sala que *los criterios fijados en los Conceptos de la DIAN comentados no tienen incidencia para decidir el debate planteado en la demanda.*

De otra parte, la lectura de los Conceptos nros. 043058 de 1998 y 051022 de 2008, que también fueron citados en el escrito de demanda, permite observar que, a juicio de la Administración, la retención en la fuente ha de practicarse bien al momento del pago, bien al momento del abono en cuenta, pero a condición de que dicho momento coincida con la causación de la renta; que, precisamente, es la tesis aplicada por la DIAN en los actos acusados.

En definitiva, la Sala no encuentra fundamento jurídico alguno para que la demandante hubiese imputado en su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo 2008 retenciones en la fuente efectuadas sobre ingresos causados entre el 22 de noviembre y el 31 de diciembre de 2007.

Por los motivos anteriores, la Sala desestima los cargos de apelación.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

F A L L A

1. **Confirmar** la sentencia del 29 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda.
2. **Reconocer** personería jurídica a las abogadas Claudia Milena Puerto Guío y Gladys Solano González, para que representen a la parte demandada en los términos del poder conferido el día 13 de abril de 2015 (f. 218).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ