



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2018-00167-01 (26209)
Demandante: Fundación Ramírez Zona Franca SAS
Demandada: DIAN

Temas: Retención en la fuente. 2013. Exportaciones de oro. Usuario de zona franca.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas (ff. 908 a 915 cp3).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

A través de liquidaciones oficiales de revisión nros. 152412017000001, 152412017000002, 152412017000003, 152412017000004, 152412017000005, 152412017000006, 152412017000007, 152412017000008, 152412017000009 y 152412017000010, todas ellas del 10 de enero de 2017, la demandada modificó las declaraciones de retención en la fuente, por concepto del impuesto sobre la renta por los períodos de enero a octubre de 2013 e impuso multas por inexactitud. Tras recurrirse, fueron confirmadas mediante las resoluciones nros. 323, 324, 325, 326, 327, 328, 329 y 330, del 17 de enero de 2018, y 486 y 487, del 22 de enero de 2018.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes peticiones (ff. 797 a 799 cp3):

1. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000001 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 1° del año Gravable 2013.



Resolución nro. 323 del 17 de enero 2018 (...) mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000001 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 1° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000002 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 2° del año Gravable 2013.

Resolución nro. 486 del 22 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000002 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 2° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000003 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 3° del año gravable 2013.

Resolución nro. 487 del 22 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000003 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 3° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000004 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 4° del año gravable 2013.

Resolución nro. 324 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000004 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 4° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000005 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 5° del año gravable 2013.

Resolución nro. 325 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000005 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 5° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000006 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 6° del año gravable 2013.

Resolución nro. 326 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000006 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 6° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000007 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 7° del año gravable 2013.

Resolución nro. 327 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000007 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 7° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de revisión nro. 152412017000008 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 8° del año gravable 2013.

Resolución nro. 328 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000008 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 8° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000009 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 9° del año gravable 2013.

Resolución nro. 329 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve, el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000009 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 9° del año gravable 2013, con la que se agota la vía administrativa.

Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000010 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 10° del año Gravadle 2013.

Resolución nro. 330 del 17 de enero 2018 (...), mediante la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 152412017000010 del 10 de enero de 2017 inherente a la declaración de retención en la fuente del periodo 10° del año gravadle 2013, con la que se agota la vía administrativa.

2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho a Fundación Ramírez Zona Franca SAS, (...), disponiendo que:

Está ajustada a derecho la liquidación voluntaria de la declaración de Retención en la fuente por los periodos 1° 2° 3° 4° 5° 6° 7° 8° 9° y 10 del año gravable 2013, (...)

Conforme a lo anterior, mi representada no está obligada a la modificación de las liquidaciones ya relacionadas y mucho menos se encuentra obligada a realizar pagos en razón a sanción por inexactitud impuesta por el ente fiscalizador, ni de los intereses moratorios.

Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente que lleva la DIAN de mi representada, eliminando cualquier concepto a su cargo la liquidación de voluntaria de retención en la fuente periodos 1°, 2°, 3°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, y 10°.

3. Se condene a la nación, DIAN (...) a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos tácticos y de derecho que prueban las irregularidades del ente fiscalizador en este proceso de determinación tributaria.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 2.°, 4.°, 29, 95-9 y 209 de la Constitución política; 3.° y 188 del CPACA (Código Contencioso Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); y 683, 647, 705-1, 742, 744 y 745 del ET (Estatuto Tributario); bajo el siguiente concepto de violación (ff. 803 a 817 cp3):

La actora partió de señalar que no practicó la retención en la fuente cuestionada, por estar convencida de que no le aplicaba el Decreto 1505 de 2011, artículo 3°, que regulaba la retención en la fuente sobre la exportación de hidrocarburos y demás productos mineros.

Explicó que esto obedeció a que para las empresas ubicadas en Zona Franca (como la actora que es usuaria industrial de zona franca), se les generaron dudas respecto de la aplicación de retención, comoquiera que la Ley 1004 de 2005 y el Decreto 383 de 2007, consideran estas zonas fuera del territorio nacional, para efecto de los tributos aduaneros y tributarios nacionales aplicables a las importaciones y exportaciones, lo que, según señala, condujo a que durante los años 2012 y 2013 muchas empresas ubicadas en la zona consideraran que no eran sujetos a la citada retención en la fuente, pues se entendía que *«las entradas de mercancías del exterior para ser procesadas en la zona franca y nuevamente enviadas al exterior desde la zona franca, en el caso del oro, no podía ser objeto de la retención en la fuente»*, máxime cuando el decreto regulatorio de la retención, creaba una condición especial para las sociedades de comercialización internacional, mas no para las zonas francas, las cuales tenían regulación especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.



En línea con ello, expresó que solo hasta noviembre de 2013 y sin tener una respuesta clara de la Administración, empezó por prudencia a practicar autorretención, sin estar convencida de que correspondiera hacerlo, de manera que la falta de certeza del Decreto 1505 de 2011, condujo a que asumiera una postura con fundamento en su naturaleza especial, lo cual no fue valorado al momento de definir la controversia en sede administrativa.

Por otra parte, planteó que siendo la retención en la fuente un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto sobre la renta se estaría en presencia de un solo impuesto y no de dos temas separados, de manera que cualquier cosa que alterara dicha retención en la fuente, afectaría necesaria e inescindiblemente el impuesto sobre la renta del correspondiente período. Tras esto, señaló que presentó su declaración de renta por el período 2013 incorporando todos los ingresos gravados incluidos los atinentes al reintegro de divisas de los meses de enero a octubre de 2013, los cuales no habían sido objeto de cuestionamiento por la Administración y que aplicó las retenciones en la fuente que estaban debidamente declaradas, de manera que el tributo de ese año gravable ya había sido satisfecho.

Por ese motivo, estimó que la autoridad, al exigir el pago de retenciones en la fuente correspondientes a los períodos enero a octubre del año 2013, estaría solicitando un doble pago del tributo, porque los ingresos gravados con renta que estaban sometidos a retención ya fueron registrados en la declaración de renta del año gravable 2013 y sobre estos determinó el tributo a cargo y lo pagó.

Además señaló que si bien podía alegar la Administración que el contribuyente podía corregir la declaración de renta para incluir las autorretenciones, se debía tener en cuenta que la oportunidad finalizó el 14 de abril de 2016 -fecha de firmeza de la declaración de renta del período 2013- fecha a partir de la cual, de aceptar adicionar las retenciones, terminaría pagando doble tributo, pues no podría solicitar ese valor para disminuir el impuesto o generar un saldo a favor en la renta de 2013, dado que ya no tiene ningún mecanismo legal para corregir la declaración, lo que derivaría en un enriquecimiento injustificado de la autoridad, así como en la violación del artículo 95.9 constitucional y del espíritu de justicia tributaria (artículo 683 del ET), en ese orden, planteó que si en gracia de discusión tuviera razón la demandada en que debió practicar retención, lo debido sería sólo el costo del dinero desde la fecha de las autoliquidaciones hasta la fecha de presentación de la declaración de renta.

Consecuentemente, expuso que el acto incurre en falsa motivación al imponerle sanción, por cuanto no incurrió en el tipo infractor, si se considera que los ingresos no sometidos a retención fueron declarados en renta y no fueron cuestionados por la DIAN. Adujo que esta corporación por más de treinta años ha considerado que lo que se castiga es la inclusión de datos falsos o inexistentes en las declaraciones tributarias, lo cual no ocurrió en su caso, porque las operaciones fueron reales, agregó que, tampoco actuó con dolo o culpa, por el contrario lo hizo de buena fe exenta de culpa. Finalmente señaló su desacuerdo, porque al no poderse cobrar un doble impuesto como se pretende con los actos acusados, tampoco habría una base sobre la cual liquidar la sanción, pues la misma la constituye el mayor valor de las retenciones y al no haberlas, no podría aplicar la sanción.

Finalmente solicitó que se condenara en costas a la demandada por el daño ocasionado al tener que incurrir en expensas para el litigio.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 869 a 870 cp3). Contrario al planteamiento de la demandante, estimó que el desconocimiento de la norma no la excusaba de su incumplimiento (artículos 56 de la Ley 4 de 1913 y 9 del C Civil), ya que la normativa sobre la obligación del beneficiario del pago de efectuar la retención (artículos 1.º y 2.º del Decreto 1505 de 2011) estaba vigente al momento de presentar las declaraciones de retención y no consagraba ninguna excepción para el exportador de productos mineros de practicar retención en la fuente sobre el pago o abono en cuenta de divisas convertidas o no en moneda nacional. Seguidamente, tras referirse a la definición de zonas francas del Decreto 383 de 2007 y al tratamiento de las mismas consagrado en los artículos 392-4, 394, 395, 396, 399 y 400 del Estatuto Aduanero Nacional, señaló que la ficción de extraterritorialidad de las zonas francas no contiene tratamientos exceptivos del pago de tributos aduaneros e impuestos por movimientos de mercancías bajo las figuras de importaciones y exportaciones.

Aseguró que los actos no exigen un doble pago del impuesto sobre la renta, puesto que la deuda satisfecha por la actora en su declaración de renta del período 2013 correspondió al tributo por los ingresos obtenidos en dicho año gravable, situación diferente a las sumas que no retuvo en sus autoliquidaciones de retención en la fuente de los períodos de 2013 que debieron efectuarse por los pagos en divisas, de acuerdo con el artículo 1.º del Decreto 1505 de 2011. Además, aseguró que como la firmeza de las declaraciones de retención en la fuente coincide con la del denuncia rentística del año 2013, la contribuyente tuvo más de 2 años para corregirlas voluntariamente sin sanción de conformidad con el artículo 589 del ET, además pudo hacerlo con motivo del requerimiento especial con la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte. Igualmente, refirió que la declaración del impuesto sobre la renta del año 2013 pudo corregirla de manera voluntaria hasta el 21 de abril de 2016 y en relación con el cuestionamiento del doble pago, citó la sentencia del Consejo de Estado de 12 de abril de 2002 (exp. 12577, CP: Germán Ayala Mantilla), según la cual la adición de autorretenciones no declaradas oportunamente no se convierten en un impuesto diferente, y si en un ejercicio las retenciones superan el impuesto a cargo se configura un «pago en exceso» susceptible de devolución.

En lo atinente a la sanción, estimó su procedencia dada la omisión de retener y declarar el 1% de los pagos por exportaciones de oro y, a su entender, ello significó un faltante en los ingresos del Estado en la suma de \$5.012.135.000, porque los «impuestos» deben declarar y pagarse en forma inmediata a los plazos de vencimiento de las declaraciones. En todo caso, precisó que las multas fueron disminuidas al 100% en cada una de las resoluciones de reconsideración, en aplicación del principio de favorabilidad.

Manifestó que los asuntos tributarios son de interés público y que actuó ajustada al debido proceso, garantizando en todo momento el derecho de contradicción y defensa, razones por las que no debe ser condenada en costas.

Sentencia apelada

El *a quo* no accedió a las súplicas de la demanda y condenó a la actora a sufragar agencias en derecho equivalentes al 3% del valor de las pretensiones, atendiendo a la intervención de la parte demandada en la audiencia inicial y en las alegaciones de conclusión (ff. 908 a 915 cp3).

Consideró que, de conformidad con los artículos 366-1 del ET, 50 de la Ley 1430 de 2010 y el Decreto 1505 de 2011, modificado por el 4868 de 2011, la demandante como usuaria industrial de bienes de zona franca estaba incurso en la obligación de autorretener a una tarifa del 1% sobre los pagos o abonos en cuenta en divisas por la exportación de oro, dado que la ley así lo dispuso y únicamente se exceptuó de dicha retención a las comercializadoras internacionales cuando estas hayan efectuado la respectiva retención a sus proveedores, evento que no correspondía al supuesto fáctico de la demandante.

Seguidamente, expuso que la autoridad podía revisar las declaraciones de retención en la fuente, dado que el agente retenedor debe «responder» por los menores valores no retenidos, conforme al artículo 370 del ET. Igualmente, concluyó que frente a las autorretenciones no practicadas en el período 2013 y por ende no declaradas, no procedía su devolución y compensación, sino que correspondía al agente retenedor con base en el artículo 370 ídem, asumir las consecuencias por el incumplimiento de sus deberes como ocurrió con la imposibilidad de descontar esas retenciones. Por último, estimó que la actora incurrió en el tipo infractor de inexactitud, debido a que no incluyó el total de retenciones que debió practicar y sobre esta conducta no se configuró un error de interpretación que la exculpara de la multa, pues la normativa aplicable y la doctrina oficial de la autoridad no ofrecían razones que dificultaran la interpretación acerca de la obligación de retener.

Recurso de apelación

La parte demandante apeló la decisión del *a quo* (ff. 918 a 929 cp3). En sustento de su apelación, sostuvo que el tribunal desconoció el principio de legalidad al propiciar que se haga un doble cobro del impuesto sobre la renta por los mismos ingresos y, con ello, generar un agravio injustificado y un enriquecimiento sin justa causa de la Administración.

Señaló que el tribunal desconocía que el Decreto 4868 de 2011 (que adicionó el parágrafo del artículo 1.º del Decreto 1505 de 2011) excluía a las sociedades de comercialización internacional de practicar retenciones cuando retenían a sus proveedores y que la Ley 1004 de 2005 determinaba que las mercancías ingresadas a la zona franca se consideraban fuera del territorio nacional para efecto de los impuestos a las exportaciones y a las importaciones, lo cual le permitió interpretar que la demandante debía practicar autorretenciones, así que su intención no fue omitir su obligación tributaria, sino que ello se debió a una diferencia de criterios en la interpretación de la norma.

En ese orden de ideas, estimó que no le eran aplicables los artículos 367 y 370 del ET, porque cumplió con su deber de practicar retención en la fuente a sus proveedores y demás terceros y su presunto error únicamente sería por autorretenciones no practicadas «*como consecuencia de la ambigüedad de la norma que permite diversas interpretaciones*». Que como la autorretención es un mecanismo anticipado para recaudar el impuesto sobre la renta, debía tenerse en cuenta que en su denuncia del período 2013 declaró la totalidad de los ingresos incluidos aquellos sobre los que la autoridad reprochaba no haber practicado la autorretención.

En línea con el anterior argumento, insistió en que era un hecho cierto y probado que declaró y pagó el impuesto de renta por el año gravable 2013 sobre la totalidad de los ingresos, incluidos aquellos sobre los cuales según la demandada debió anticipar el tributo vía autorretención, así que no incurrió en un detrimento patrimonial a la nación.

A partir de ello, adujo que el tribunal se equivocaba al considerar que la retención en la fuente era independiente del impuesto de renta, máxime cuando la normativa fiscal, en aras de evitar una doble imposición, autorizaba al contribuyente imputar al pago del tributo a cargo las sumas retenidas, de manera que para el cao, se estaba dando prevalencia a la formalidad de practicar las autorretenciones, por encima del derecho sustancial de haber satisfecho el pago del impuesto de renta sobre la totalidad de sus ingresos del período 2013.

Sostuvo que por las anteriores razones el *a quo* vulneró el artículo 228 constitucional y los principios de equidad, legalidad tributaria, capacidad contributiva y progresividad, pues adicional a lo indicado, validó la legalidad de los actos que adicionaron las autorretenciones a pesar de que ya no tendría posibilidad de descontarlas en la declaración de renta de 2013, ante el vencimiento del término para corregir ese denuncia tributario, así que la decisión judicial propició el doble pago y un enriquecimiento injustificado por parte de la autoridad, incluso destacó el hecho de que la providencia del tribunal daba a entender que en el evento de pagar la deuda determinada en los actos, no tendría posibilidad de recuperar las retenciones.

Adujo que aún de aceptarse que se incumplió la obligación objeto de los actos acusados, no podría cobrarse doblemente el impuesto ni sancionarla, pues en todo caso declaró y pagó el impuesto de renta el 14 de abril de 2014, que era lo que se buscaba con los anticipos.

Insistió que era improcedente la sanción por inexactitud ya que no incurrió en el hecho sancionable, no hubo mala fe y existe una diferencia de criterios respecto de la interpretación de la normativa aplicable, puesto que para el año 2013 existían dudas sobre la obligación de retener para el caso de las sociedades ubicadas en zonas francas.

Por último, solicitó la revocatoria de la condena en costas, por cuanto no fueron demostradas en el expediente, conforme lo exigía el artículo 365 numeral 8º del Código General del Proceso, en apoyo de lo cual, citó algunos pronunciamientos de esta corporación y de la Corte Constitucional. Aunado a esto, señaló que tampoco se daba el supuesto previsto por la Ley 1437 de 2011 para la imposición de las costas, esto es, que la demanda se hubiere presentado carente de fundamento legal, a más de su conducta fue temeraria, sino de buena fe. Pidió que, en el evento de mantenerse dicha condena, se ajustara a la realidad comercial y a la actuación procesal de su contraparte, ya que las agencias ordenadas por el tribunal, equivaldrían a la suma de \$302.814.210, cifra exorbitante que incrementaría la deuda a su cargo.

Pronunciamientos finales

La demandada aportó la copia de la declaración de renta de la contribuyente por el período 2013 a efectos de asegurar que no era cierto que allí la contribuyente hubiera declarado correctamente las retenciones en la fuente, pues faltó la porción de autorretenciones que se le adicionan en los actos acusados, así que estas no fueron declaradas ni pagadas y por ello no habría un presunto doble pago del tributo (índice 21 de Samai).

Por su parte, el ministerio público solicitó la confirmación de la decisión del tribunal, para lo cual, acogió los argumentos expuestos por la demandada (índice 22 de Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a esa misma parte procesal. Concretamente, corresponde decidir: (i) si procede la nulidad de los actos que modificaron sus autoliquidaciones de retenciones en la fuente por los períodos de enero a octubre de 2013, bajo el entendido de que no procedía la adición de autorretenciones en la fuente, ya que los ingresos sobre los que debieron practicarse dichas autorretenciones fueron incluidos en la declaración de renta del mismo período 2013, habiendo sido liquidado y pagado el correspondiente impuesto, (ii) si la determinación de las autorretenciones en la fuente del año 2013 propiciaría un doble pago del impuesto de renta dado que ya no tendría posibilidad para imputar dichas retenciones adicionadas y, con ello, se violarían los principios de legalidad, justicia, equidad tributaria, progresividad y capacidad contributiva, al no darse prevalencia al derecho sustantivo sobre el formal, pues la actora declaró y pagó el impuesto sobre la renta del período 2013 sobre la porción de los ingresos respecto de los cuales se reclaman las retenciones, pues se trataba de un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto.

De concluirse negativamente respecto de los problemas jurídicos planteados, deberá la Sala definir (iii) si la actora incurrió en el tipo infractor sancionador o si se configuró una diferencia de criterios, como causal de exculpación. Finalmente (iv) si procedía la condena en costas.

2- Como se aprecia de los problemas jurídicos, la actora no desarrolla un cargo de apelación en el sentido de que no estuviera sometida a practicar autorretenciones por las exportaciones de oro durante los meses de enero a octubre de 2013, lo que plantea es que se generaron dudas acerca de la obligación de practicar la autorretención, regulada por el Decreto 1505 de 2011 por ser un usuario de zona franca, pues acorde con las disposiciones especiales (Ley 1004 de 2005), las mercancías ingresadas a tales zonas se consideraban fuera del territorio nacional para efecto de los impuestos a las exportaciones y a las importaciones, y sumado a ello, el hecho de que el Decreto 1505 de 2011, adicionado por el Decreto 4868 de 2011 excluyera a las sociedades de comercialización internacional de la obligación de efectuar retención en la fuente, cuando hubieren practicado retención en sus proveedores, pues todo esto le permitió interpretar que no debía practicar las autorretenciones.

3- Puntualizado lo anterior, partirá la Sala de señalar que mediante el artículo 50 de la Ley 1430 de 2010, el legislador sujetó a autorretención los ingresos percibidos por exportaciones de hidrocarburos y productos mineros, para lo cual, el Gobierno fijó en el 1% la tarifa de retención sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta en divisas provenientes del exterior (artículo 1.º del Decreto 1505 de 2011), sin contemplar excepción alguna respecto de los usuarios industriales de zona franca, de manera que el actor estaba obligado a practicar autorretenciones sobre los ingresos provenientes de las exportaciones de oro.

Como lo concluyó el tribunal, la normativa en mención, no revela dificultades interpretativas, de hecho, la excepción para las sociedades de comercialización internacional (CI) cuando practicaban retención a sus proveedores - a la que alude el impugnante-, no debía generar confusión, en tanto, la sociedad actora no detentaba tal calidad, ni la regulación consagraba excepción alguna respecto de los usuarios de zona franca en cuanto a la obligación de practicar autorretención sobre la exportación de productos mineros, entre ellos el oro. Además, se advierte que los conceptos DIAN

invocados por la actora en las alegaciones finales de primera instancia nros. 29552, del 08 de mayo de 2012; 77843, de 06 de octubre de 2011; y 076390, del 30 de septiembre de 2011, así como los Oficios nros. 43786, del 15 de junio de 2011; 50772, de 14 de agosto de 2013; 058160, del 13 de septiembre de 2013, y 21716 del 24 de mayo de 2015, se referían a comercializadoras internacionales, eventos en los que debía efectuar autorretenciones sobre los ingresos por exportaciones y la excepción cuando se tratara de compras de oro a sus proveedores, cuestiones que no aplicaban a la actora.

Únicamente el Oficio nro. 023180 del 10 de abril de 2014, hizo referencia a los usuarios y proveedores de zonas francas, precisando que procedía la autorretención por exportación de oro establecida en el Decreto 1505 de 2011, sin que se hayan establecido tratamientos exceptivos para estos. Específicamente dijo que «[n]o ha establecido la ley, beneficios adicionales, a los que se consagran para todos los exportadores, por el hecho de que la exportación se realice desde una Zona Franca».

En ese orden, y dado que no se encuentra en discusión que la demandante exportó oro en los meses de enero a octubre de 2013 y que por esa operación económica percibió pagos o abonos en cuenta en divisas provenientes del exterior, la sociedad actora estaba obligada a autorretener el 1% sobre el pago o abono en cuenta.

4- Tras lo anterior, abordará la Sala el planteamiento de la impugnante atinente a que, al constituir la retención en la fuente un mecanismo de recaudo anticipado del impuesto y ser un hecho cierto y probado que declaró y pagó el impuesto de renta por el año gravable 2013 sobre la totalidad de los ingresos, incluidos aquellos sobre los cuales reclama la demandada la autorretención, no incurrió en un detrimento patrimonial a la nación, pues satisfizo la obligación de pagar el impuesto sobre los ingresos del año 2013, de manera que la adición de dichas retenciones mediante los actos acusados, derivaría en un doble pago del impuesto, puesto que ya no se encuentra en posibilidad de corregir la declaración de renta de tal período gravable, para incluirlas.

El tribunal coincidió con la demandada en que la actora estaba sometida a practicar autorretenciones en la fuente ante el reintegro de divisas en la exportación de oro por los períodos de enero a octubre de 2013, pues, sostuvo, no se advertía una dificultad en identificar de la normativa aplicable que la contribuyente como usuaria industrial de bienes de zona franca estaba obligada a la autorretención y, respecto del doble pago del impuesto que alegó la actora, adujo que debía asumir las consecuencias en virtud del artículo 370 del ET, por el incumplimiento del deber de efectuar las autorretenciones, dijo que «será de su exclusiva responsabilidad, como ocurre con la imposibilidad de descontar las retenciones de la declaración de renta del año gravable 2013».

La actora impugnó la decisión del tribunal por convalidar que se pueda exigir un doble pago del impuesto mediante la adición de retenciones en la fuente que ya no podría imputar a su declaración de renta del período 2013, por estar vencido el término para la corrección previsto en el artículo 589 del ET. A estos efectos, adujo que el tribunal se equivocó al considerar que la retención en la fuente era un «tributo» independiente del impuesto de renta, cuando inclusive la norma tributaria, en aras de evitar una doble tributación, permite deducir las retenciones en la declaración de renta, de manera que se estaba dando prevalencia a la formalidad de haber practicado las autorretenciones, sobre el derecho sustancial de haber pagado el impuesto de renta sobre la totalidad de los ingresos del período 2013, incluidos aquellos respecto de los cuales se reclamaban las autorretenciones, lo que consideró violatorio del artículo 228 constitucional. Aseguró que tal juicio convalidaba un enriquecimiento injustificado por la autoridad y destacó el

hecho de que la providencia del tribunal daba a entender que en el evento de pagar la deuda determinada en los actos, no tendría posibilidad de recuperar las retenciones.

5- Con miras a dirimir los dos primeros problemas jurídicos sustanciales, se precisa señalar que la retención en la fuente es el mecanismo con que cuenta la legislación para anticipar el recaudo del tributo de un período fiscal, por lo que según el artículo 367 del ET tiene como objeto «(...) conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause», del perceptor del ingreso gravable con el impuesto. En esa medida, la relación jurídico tributaria entre el agente retenedor y la Administración, está dada 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. Sin que el efecto de las sumas retenidas para el pago de la obligación principal (impuesto sobre la renta para el caso analizado), tenga la entidad para enervar las consecuencias jurídicas del incumplimiento del agente retenedor. 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.

Entonces, habiéndose establecido que la sociedad actora estaba obligada a practicar las retenciones cuestionadas por los períodos 1º a 10 del año 2013, era procedente la modificación de sus liquidaciones privadas para adicionar las retenciones que debió recaudar y trasladar en su oportunidad a la Administración, sin que ello implique *per se* el doble pago del impuesto de renta 2013.

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.

Sobre este particular se observa que, la declaración de renta del año gravable 2013, presentada el 14 de abril de 2014 no determinó saldo a pagar, en tanto el valor del impuesto fue cubierto con las retenciones allí declaradas, de ahí que las retenciones adicionadas por la Administración en los actos acusados significarían un pago en exceso por ser atribuibles a la mencionada declaración privada.

Ahora bien, al margen de que el incumplimiento de practicar las autorretenciones en la fuente deriven en la causación de intereses moratorios, debe advertirse que estos no podrán extenderse más allá del momento en que fue satisfecha la obligación, esto es, la fecha en que fue pagado el impuesto sobre la renta, liquidado sobre los ingresos sobre los cuales se reclama la autorretención.



6- Sobre la multa por inexactitud, juzga la Sala que la conducta se adecuó al tipo infractor consistente en «*no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse (...)*» (inciso 3°, artículo 647 ET), sin que se configure una diferencia de interpretación en el derecho aplicable, como lo pretende la apelante. Lo que se advierte es la inobservancia de la disposición que consagró la obligación de autorretener sobre las exportaciones de minerales, entre ellos el oro, la que como ya se explicó con suficiencia, no previó supuesto alguno que eximiera de la obligación de retener a los usuarios de zona franca, ni tampoco, se advierte que la doctrina de la DIAN hubiera dado lugar a una interpretación en el sentido de que dichos usuarios no se sujetaban a la autorretención. No prospera el cargo.

7- En cuanto a la solicitud de revocatoria de la condena en costas porque estas no se encuentran acreditadas en el expediente, se advierte que es criterio reiterado de esta Sala que el juez debe abstenerse de imponer condena en costas, cuando no se encuentran acreditadas dentro del expediente. En consecuencia, por no estar probadas en *sub examine*, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia y levantará las impuestas a la demandante en primera instancia, conforme al artículo 365.8 del CGP. Prospera el cargo.

Por las razones expuestas, se confirmará la decisión de la sentencia apelada. Sin embargo, la Sala deberá ordenar modificar el ordinal segundo del fallo apelado, para revocar la condena en costas impuestas en primera instancia.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia conforme a la parte motiva de esta providencia, y en su lugar se dispone:

Segundo: *Sin condena en costas en esta instancia.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN