



**La responsabilidad penal, disciplinaria y fiscal del agente retenedor por la no devolución de las sumas de dinero retenidas en exceso de manera injustificada frente al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia**

Leonardo Ortega García

(MSc) en Derecho Administrativo

Artículo de investigación presentado para optar al título de Especialista en Gestión Tributaria

Asesor

Omar Bedoya Martínez, Magíster (MSc) en Tributación y Política Fiscal

Universidad de Antioquia  
Facultad de Ciencias Económicas  
Especialización en Gestión Tributaria  
Medellín, Antioquia, Colombia  
2025

---

Cita	(Ortega García, 2024)
<b>Referencia</b> <b>Estilo APA 7 (2020)</b>	Ortega García, L. (2024). La responsabilidad penal, disciplinaria y fiscal del agente retenedor por la no devolución de las sumas de dinero retenidas en exceso de manera injustificada frente al impuesto sobre la renta y complementarios en Colombia [Trabajo de grado especialización]. Universidad de Antioquia, Medellín, Colombia.

---



Especialización en Gestión Tributaria, Cohorte XXXVIII.

Grupo de Investigación Estudios de Derecho y Política.

Centro de Investigaciones Jurídicas (CIJ).



Biblioteca Carlos Gaviria Díaz

Repositorio Institucional: <http://bibliotecadigital.udea.edu.co>

Universidad de Antioquia - [www.udea.edu.co](http://www.udea.edu.co)

El contenido de esta obra corresponde al derecho de expresión de los autores y no compromete el pensamiento institucional de la Universidad de Antioquia ni desata su responsabilidad frente a terceros. Los autores asumen la responsabilidad por los derechos de autor y conexos.

---

## Tabla de contenido

Resumen .....	6
Abstract .....	7
Introducción .....	8
Referente normativo .....	11
A. Noción de retención en la fuente .....	14
B. Calidad de agente retenedor o autorretenedor .....	15
C. Retención en exceso .....	17
D. Retención a independientes no obligados a declarar .....	29
Jurisprudencia y doctrina .....	32
Sentencia Corte Constitucional C-102 de 2015 .....	32
Sentencia Consejo de Estado 2018-00094 (26918).....	32
Sentencia Corte Suprema de Justicia 2009-32116 .....	33
Sentencia Consejo de Estado 2006-01359 (16932).....	33
Concepto DIAN 906178 de 2022.....	34
Concepto DIAN 123 de 2019.....	34
Concepto DIAN 12295 de 2018.....	35
Concepto Gerencie.com (Mayo de 2023).....	36
“Reintegro de las retenciones practicadas en exceso.....	36
¿Puede o debe?.....	36
Conclusiones .....	38
Referencias .....	40
Referencias legales .....	41

**Lista de figuras**

**Figura 1** Portada Normas APA séptima edición 2020 en inglés ..... 45

**Figura 2** Logo Universidad de Antioquia..... 45

### **Siglas acrónimos y abreviaturas**

<b>APA</b>	American Psychological Association
<b>Esp.</b>	Especialista
<b>MP</b>	Magistrado Ponente
<b>MSc</b>	Magister Scientiae
<b>UdeA</b>	Universidad de Antioquia

## Resumen

El presente artículo pretende abordar una zona gris generada inicialmente por la omisión del legislador y ratificada por el ejecutivo al hacer un indebido uso del lenguaje cuando reglamentó el procedimiento a seguir por parte del agente retenedor cuando por error involuntario o de manera deliberada este ha efectuado retenciones en la fuente en exceso por el impuesto de renta y complementarios, toda vez que el legislador reglamentó la conducta omisiva del agente retenedor, en el artículo 402 del código penal, pero no hizo lo propio respecto a la responsabilidad por acción, esto es, cuando los precitados agentes efectúan retenciones en cuantías o tarifas superiores a las legalmente establecidas, es decir, blindó al Estado, garantizándole el aseguramiento de los recursos del fisco, pero desprotegió al contribuyente-retenido, dejando en manos del ejecutivo dicha defensa, quien no actuó en consecuencia e hizo un uso ambiguo de la palabra “*podrá*”, con la cual se abrió la puerta a la interpretación, vacío que se espera sea llenado con la presente investigación.

*Palabras clave:* tarifa, laguna normativa, función pública, cobro en exceso, particular, agente retenedor.

### **Abstract**

This article aims to address a gray area initially generated by the omission of the legislator and ratified by the executive by making improper use of language when regulating the procedure to be followed by the withholding agent when, due to involuntary or deliberate error, he has made withholdings. at the source in excess of income and complementary taxes, since the legislator regulated the omissive conduct of the withholding agent, in article 402 of the penal code, but did not do the same regarding to liability by action, that is, when the aforementioned agents make withholdings in amounts or rates higher than those legally established, that is, it shielded the State, guaranteeing the assurance of treasury resources, but unprotected the taxpayer-withheld, leaving in said defense, who did not act accordingly and made an ambiguous use of the word “may”, which opened the door to interpretation, a void that is expected to be filled with the present investigation.

*Keywords:* rate, regulatory loophole, public function, overcharging, particular, retaining agent.

## Introducción

El cumplimiento de los fines esenciales del Estado constituye un aspecto fundante de este, el cual da sentido a su subsistencia en el tiempo. Por ello, es necesario contar entre otros, con los recursos económicos y humanos que permitan dicha satisfacción, siendo incluso más relevante contar con estos últimos para la consecución de los inicialmente mencionados. Tan es así que, cuando el legislador introdujo en Colombia el mecanismo tributario de la retención en la fuente, se hizo evidente que se requería una mayor capacidad humana para ejecutar dicha actividad, pues estos no alcanzaban a controlar la totalidad de actividades que componían la realidad económica del país, ya que la cantidad de agentes estatales que practicaban este mecanismo eran insuficientes para satisfacer de manera óptima el espíritu de esta figura. Por lo anterior, se estableció quienes debían hacer las veces de agentes retenedores y autorretenedores, incluyendo a los particulares, a quienes se les investía de manera transitoria para administrar recursos públicos, en últimas, para ejercer función pública.

Si bien la retención en la fuente puede darse en otros pagos o abonos en cuenta, aquí se hará referencia únicamente a la retención efectuada frente al impuesto de renta y complementarios.

Es posible que, por razones igualmente humanas, los agentes retenedores o autorretenedores puedan equivocarse en el cumplimiento de su función, entre otras, reteniendo en exceso o lo que es igual, reteniendo en montos superiores a los establecidos legalmente, siendo esta la causa que nos interesa en este texto.

Es así que, de darse una retención en exceso, el retenido puede indicar dicha situación al agente retenedor, elevando solicitud escrita de devolución junto a las pruebas que corroboren sus argumentos, frente a lo cual este deberá en caso de ser procedente, realizar las correcciones a que hubiere lugar, incluso devolviendo al solicitante las sumas de dinero retenidas en exceso, sin perjuicio de que pueda posteriormente descontarse dichas sumas en su declaración de renta si ya las ha pagado a la autoridad tributaria. Ahora, el autorretenedor que hubiese efectuado una retención en exceso a sí mismo, podrá igualmente descontar el monto retenido en exceso en su declaración siguiente o en las que tenga pendientes por declarar por el mismo concepto en periodos posteriores.

Algunos retenedores o autorretenedores optan por efectuar retenciones en montos superiores a los legalmente establecidos, en procura de no incurrir en inexactitudes y así evitar las



sanciones correspondientes, bajo el argumento de que luego el retenido puede usar dichas retenciones en su declaración de renta. Sin embargo, tal interpretación, es producto del uso desafortunado del futuro simple indicativo de poder “*podrá*” por parte del ejecutivo, el cual no implica necesariamente que se esté facultando a los agentes retenedores o autorretenedores para de manera unilateral decidir si devuelven o no, lo que se les autoriza es hacer la valoración de las pruebas aportadas por el contribuyente inconforme, pero en caso de ser procedente, tienen que efectuar la devolución solicitada, pues las facultades de que gozan son regladas y específicas, las cuales no traen consigo discrecionalidad en su ejecución.

Desconocer las disposiciones legales que establecen unas tarifas determinadas frente al mecanismo de recaudo anticipado de retención en la fuente y complementarios, no implica responsabilidades per se por parte de quienes efectúan dicha actividad en nombre del Estado, pero, hacerlo y no acceder a la devolución de lo retenido en exceso, cuando el retenido ha advertido tal situación y ha aportado pruebas satisfactorias que acreditan su solicitud, configuran las responsabilidades de naturaleza penal, disciplinaria y fiscal que aquí se pretenden abordar.

### **Justificación**

El presente artículo busca estudiar las, a veces inadvertidas, consecuencias de no aplicar los procedimientos tributarios o hacerlo indebidamente, en lo que respecta a la retención en la fuente por el impuesto de renta y complementarios, centrándose específicamente en las retenciones practicadas en exceso, aclarando en qué casos se configuran diferentes responsabilidades por parte del agente retenedor y en cuáles no.

Así mismo, se abordarán los cambios que ha tenido la retención en la fuente por el impuesto de renta y complementarios desde su introducción en el ordenamiento jurídico colombiano, evolución que evidencia la búsqueda del perfeccionamiento de dicho mecanismo como garantía de los derechos de los intervinientes y del aseguramiento de los recursos del fisco.

En igual sentido, se precisará la naturaleza de los recursos objeto de retención, así como la calidad del agente retenedor, lo que en última instancia determinará dichas responsabilidades.

Finalmente, se podrá concluir que la expedición del certificado de ingresos y retenciones expedido por el agente retenedor o autorretenedor no es un trámite más dentro del procedimiento y también genera consecuencias dada la fe pública que estos le imprimen al momento de emitirlo.

### Referente normativo

Si analizamos en retrospectiva la retención en la fuente, esta inició en nuestro país mediante el Decreto Extraordinario 1651 de 1961, que fijó el estatuto legal de la retención en la fuente de manera somera, convirtiéndose en Ley de la República en el año 1969 a través de la Ley 38, con entrada en vigencia el 30 de diciembre del mismo año. Sin embargo, la concepción estructural de este mecanismo de recaudo tiene origen en la Ley 75 de 1986, que en lo que respecta al impuesto de renta dispuso en su artículo 1° una tarifa única del 30% para personas jurídicas, con unas excepciones vistas en los parágrafos transitorios, mientras que para determinar las tarifas aplicables por concepto de renta y complementarios a las personas naturales estableció una tabla en su artículo 4°, la cual contemplaba que para determinar el valor a retener se debían considerar unos intervalos de renta gravable o de ganancia ocasional, una tarifa del promedio del intervalo % y el impuesto, el último de los cuales desapareció, mientras los dos primeros son conocidos en la actualidad como rangos en UVT y tarifa marginal, respectivamente.

La Ley 488 de 1998, hizo extensiva la retención en la fuente a impuestos diferentes al de renta, tales como al IVA, ganancias ocasionales, timbre, GMF e industria y comercio.

Mediante el artículo 402 de la Ley 599 de 2000 el legislador tipificó la conducta punible de omisión del agente retenedor o autorretenedor.

La reforma tributaria del año 2012 adoptada mediante la Ley 1607, introdujo un cambio importante en la materia, toda vez que estableció en su artículo 1°, la declaración voluntaria del impuesto sobre la renta, lo cual permitió desde entonces que a las personas naturales a quienes se les hubiere efectuado retenciones y no estuvieran obligadas a declarar, pudieran hacerlo, con el propósito de obtener la compensación y/o devolución de los saldos retenidos. Así mismo, fijó el término de residencia fiscal para efectos de la declaración de renta y ganancias ocasionales, a la vez que permitió la Deducción de contribuciones a fondos de pensiones de jubilación e invalidez y fondos de cesantías. Otra de las novedades en la materia, la estableció al modificar el artículo 126-4 del E.T., pues determinó un Incentivo al ahorro de largo plazo para el fomento de la construcción, mediante las contribuciones AFC, estableciendo como exentas del impuesto de renta y complementarios de las personas naturales, los aportes obligatorios o voluntarios que no excedan del 30% del ingreso laboral o del ingreso tributario del año, sin superar las 3.800 UVT. A su vez,

estableció una tarifa única gravable de fuente nacional por impuesto de renta para no residentes en el 33%, entre otras disposiciones.

Sin embargo, los verdaderos cambios significativos se presentaron con la reforma tributaria adoptada mediante la Ley 1819 de 2016 a través de la cual, entre otras cosas, se permitió a la persona natural retenida autorizar la práctica de una retención superior a la legalmente establecida<sup>1</sup>.

Así mismo, en su artículo 125, que modificó el artículo 365 del E.T., el legislador otorgó facultades al Gobierno Nacional para establecer retenciones en la fuente por el impuesto de renta y complementarios y a la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, para establecer un sistema de pagos mensuales provisionales por el mismo impuesto, como un régimen exceptivo.

También, mediante el artículo 165 al introducir el Libro Octavo al Estatuto Tributario correspondiente al monotributo, permitió efectuar retenciones en la fuente respecto del mismo, a título de impuesto de renta y complementario, como puede observarse en el artículo 911.

Por su parte el artículo 292 *ibídem*, modificó el artículo 667 del Estatuto Tributario, fijando en 5% la sanción por no expedir certificados de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones.

En las mutaciones que ha venido surtiendo la normatividad tributaria respecto a la retención en la fuente se destaca que, en el mismo año 2016 y previo a la expedición de la precitada Ley, el Gobierno Nacional mediante el Decreto 1625 compiló diferentes disposiciones, como en su artículo 1.2.4.16., en el cual se integró lo establecido en el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 y el artículo 1 del Decreto 2024 de 2012, estableciendo el procedimiento para el reintegro de los valores retenidos en exceso.

Finalmente, en la Ley 2277 de 2022 se dispuso en los capítulos I y II del título I, disposiciones referentes al impuesto sobre la renta de personas naturales y jurídicas, respectivamente, así: Respecto a las personas naturales se estableció una tarifa especial para dividendos o participaciones recibidas por personas naturales residentes del 0% o el 15% dependiendo si los ingresos por dicho concepto son inferiores o superiores a 1.090 UVT. Así mismo, estableció un descuento tributario a partir de la renta líquida cedular de dividendos y participaciones de personas naturales residentes y sucesiones ilíquidas de causantes residentes en porcentaje del 0% y el 19% con el mismo la misma barrera de 1.090 UVT. En igual sentido se

---

<sup>1</sup> Ver párrafo 3° del artículo 17.

agregaron disposiciones relativas a la renta líquida gravable, entre otras. Ahora, en lo que respecta a las personas jurídicas, se estableció una tarifa general por el impuesto de renta del 35% aplicable a las sociedades nacionales y sus asimiladas, los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras con o sin residencia en el país, obligadas a presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, del 9% para las rentas obtenidas por las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del orden Departamental, Municipal y Distrital, en las cuales la participación del Estado sea superior al 90% que ejerzan los monopolios de suerte y azar y de licores y alcoholes. Adicional a lo anterior, se fijaron unos puntos adicionales en cabeza de algunos contribuyentes en razón a la naturaleza de las actividades y a las utilidades obtenidas como resultado de aquellas, entre otras modificaciones.

### A. Noción de retención en la fuente

La retención en la fuente no constituye un impuesto per se, puesto que se trata de un mecanismo de recaudo anticipado que garantiza, o al menos busca hacerlo, que de manera gradual el impuesto se recaude en la misma vigencia en que se causó, tal como fue plasmado por el legislador en el artículo 367 del E.T.

Por lo anterior, ha recordado la Corte Constitucional mediante Sentencia C-421 de 1995 que al no tener la misma naturaleza jurídica no es correcto que a este mecanismo de recaudo se le aplique el procedimiento establecido para la determinación del impuesto, pues aquel tiene un procedimiento propio.

Uno de los elementos del tributo objeto de retención más relevantes es la tarifa. Y esto es así, como quiera que con el derecho tributario se busca garantizar la seguridad fiscal, la cual a su vez conlleva a la satisfacción de los fines esenciales del Estado como el funcionamiento del mismo, tomando para ello, un aporte mínimo de recursos que inicialmente tienen naturaleza privada, para convertirlos en públicos, como materialización de la prerrogativa del Estado a que hace referencia el numeral 9 del artículo 95 de la constitución política, en el cual el constituyente catalogó como un deber ciudadano *“Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”*

Agregar como fundantes del tributo tales principios del derecho, no es un hecho menor, pues con ellos se busca que la autoridad tributaria otorgue al contribuyente un trato acorde a su capacidad, evitando cargas excesivas o beneficios exagerados, para lo cual se establecen rangos de ubicación de los mismos, en la medida en que no es posible considerar de manera particular la situación económica de cada uno de los contribuyentes.

Tal carga respecto a la financiación de lo público fue delegada en su momento por el constituyente al legislador, en el artículo 203 de la constitución de 1886.

Lo anterior, es muestra de la relevancia que tiene para el Estado garantizar su subsistencia en el tiempo, manteniendo su legitimidad de cara al contribuyente, como quiera que ello garantiza que este último año tras año cumpla con sus responsabilidades tributarias, sin optar por los oscuros caminos de la evasión y/o la elusión. Sin embargo, tal legitimidad no está ligada únicamente al recaudo, sino también al uso adecuado de dichos recursos, pues de existir malversación o corrupción respecto de estos, se estará conduciendo al contribuyente por la misma senda.

Desde su entrada en vigencia, se hizo evidente que algunos de los agentes retenedores o autorretenedores no cumplían con sus funciones de manera total o parcial, por lo que, en aras de garantizar la sostenibilidad del fisco, el legislador tipificó la conducta de omisión del agente retenedor o autorretenedor en el artículo 402 de la codificación penal.

La retención en la fuente inicialmente se efectuaba respecto del impuestos de renta, sin embargo, con la expedición de la Ley 488 de 1998, esta se hizo extensiva al IVA, ganancias ocasionales, timbre, GMF y de industria y comercio<sup>2</sup>.

La práctica de la retención en la fuente, en los términos a que se ha hecho mención, es una actividad totalmente reglada<sup>3</sup> por cuanto con ella se materializan aspectos complejos del Estado tales como el mantenimiento del fisco, el otorgamiento de función pública permanente o transitoria a particulares y el manejo de recursos pecuniarios de naturaleza pública.

### **B. Calidad de agente retenedor o autorretenedor**

Como en todo Estado, el Estado colombiano requiere que una buena parte de sus ciudadanos ejerzan actividades en su nombre para el cumplimiento de los fines esenciales del mismo y otros asuntos de menor trascendencia, a los cuales se les conoce genéricamente como agentes estatales, ya sea que ejerzan función pública o no.

Si bien el constituyente estipuló en el artículo 6 de la constitución política, que los particulares tienen menor responsabilidad respecto de los servidores públicos y por tanto, un menor juicio de reproche por su comportamiento, tales responsabilidades son equiparadas cuando de manera permanente o transitoria estos ejercen función pública.

Los agentes retenedores o autorretenedores pueden ser personas naturales o jurídicas, de derecho público o privado, incluso, particulares investidos permanente o transitoriamente para cumplir función pública.

En el presente estudio encontramos que dos de las figuras preponderantes en materia de retención en la fuente son el agente retenedor y/o el agente autorretenedor, ello sin desconocer que existen otros con similar significación en la misma materia. Sin embargo, se abordarán estos dos,

---

<sup>2</sup> Ver Sentencia del Consejo de Estado No. 18638 del 31 de julio de 2014.

<sup>3</sup> Ver Artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario.

como quiera que fueron designados por el legislador como los encargados de efectuar la retención en la fuente por concepto de impuestos, tasas o estampillas, cada vez que se efectúe un pago o abono en cuenta. En el presente caso, interesan las actividades de retención y autorretención que estos ejercen respecto al impuesto de renta y complementarios.

La calidad de agente retenedor o autorretenedor se adquiere por disposición legal y/o gubernamental, previa solicitud del contribuyente.

En el primero de los casos, esta viene dada por la Ley y/o por disposición del gobierno nacional, como lo establece el artículo 368 del Estatuto Tributario.

Los particulares que transitoriamente son investidos del ejercicio de función pública al hacer las veces de agentes retenedores, no se convierten automáticamente en servidores públicos, como lo recordó la Corte Suprema de Justicia mediante providencia 32116 de 2009, por lo tanto, pese a que cometan la misma conducta que los agentes retenedores que sí tienen tal condición, estos últimos tienen son sujetos pasivos de mayores tipos penales que los inicialmente descritos, por disposición de la codificación penal.

Ahora, en el segundo supuesto, dicha calidad se adquiere de dos maneras: por solicitud del contribuyente, dirigida a la subdirección de recaudo de la U.A.E. DIAN, acreditando el cumplimiento de los requisitos de que trata la Resolución 005707 de 2019 modificada parcialmente por la Resolución 000026 de 2024 y por decreto del orden nacional. Adquirida dicha calidad, la misma debe actualizarse en el Registro Único Tributario con las Responsabilidades: 15- Autorretenedor o 59- Autorretención especial renta, respectivamente<sup>4</sup>.

La diferencia entre uno y otro radica en que el agente retenedor ejerce su labor respecto de un tercero, mientras que el agente autorretenedor lo hace sobre sí mismo. Sin embargo, las obligaciones no difieren entre sí.

La obligación del agente retenedor es entonces de doble vía<sup>5</sup>: De hacer, pues por un lado este debe recolectar el dinero o efectuar la retención y por el otro, de dar, en tanto le corresponde consignar dichas sumas de dinero al Estado, quien es el propietario de las mismas.

Desde el punto de vista tributario, una vez adquirida la calidad de agente retenedor o autorretenedor, vienen consigo obligaciones tributarias frente al contribuyente o retenido, aunque en mayor medida, frente a la administración tributaria. Pero, estas no son las únicas, pues se podrá

---

<sup>4</sup> <https://www.dian.gov.co/impuestos/Autorretenedores/Paginas/Autorretenedor-del-Impuesto-sobre-la-Renta.aspx>

<sup>5</sup> Ver Sentencia C-102 de 2015.



ser igualmente responsable por acción u omisión de manera penal, disciplinaria y/o fiscal, si no se da estricto cumplimiento a los procedimientos dispuestos por el legislador y el ejecutivo para el ejercicio de tal actividad.

La utilización de una atribución legal para transgredir el ordenamiento jurídico y para disponer de manera indebida de recursos de naturaleza pública, constituyen conductas reprochables por el mismo Estado. Es por ello que, las prerrogativas estatales se aplican en doble vía, es decir, tanto para otorgar atribuciones para el ejercicio de función pública de manera permanente o transitoria, como para sancionar el uso arbitrario o indebido de las mismas.

Así como el Estado puede atribuir facultades respecto a la retención en la fuente, las mismas pueden ser revocadas por incumplimiento de las obligaciones a cargo, sin perjuicio de las sanciones a que haya lugar.

### **C. Retención en exceso**

Al establecer la manera de determinar el monto a retener en materia de impuesto sobre la renta y complementarios, el legislador, en aplicación del principio de proporcionalidad tributaria, ha establecido unos rangos de ubicación de la base gravable de cada contribuyente, con el fin de que el agente retenedor pueda, de manera equitativa y justa, establecer la tarifa aplicable al contribuyente-retenido, imponiendo una menor retención a quien percibe un pequeño ingreso y en contraste, una mayor retención a quien percibe un monto superior<sup>6</sup>.

Así las cosas, dentro de dichos rangos debe ubicarse la base gravable objeto de retención, pero la tarifa no goza de tales márgenes de movilidad, sino que está previa y plenamente definida por el legislador y por las autoridades facultadas para el efecto, en un porcentaje determinado.

Como prueba de lo anterior, bastaría con echar un vistazo a la redacción dada por el legislador al artículo 368-2 del Estatuto Tributario, en donde establece las personas naturales que son agentes de retención a quienes exige que en todos los casos la práctica de retención en la fuente se haga “(...) a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos”.

---

<sup>6</sup> Ver exposición de motivos del Senado de La República Ley 1607 de 2012.

Es claro que, de aplicar correctamente el procedimiento determinado en la codificación tributaria, tanto el agente retenedor o autorretenedor, el retenido como la administración tributaria podrán tener certeza de la tarifa aplicable.

En este contexto es preciso aclarar que la retención en exceso difiere de la retención indebida, en que, en la primera se está facultado para efectuarla, pero se aplica una tarifa superior a la legalmente establecida, mientras que en el segundo supuesto no se estaba legitimado para retener en porcentaje alguno.

De conformidad con el artículo 850 del Estatuto Tributario, la devolución por pagos en exceso realizados por el mismo contribuyente, por concepto de declaraciones tributarias, le competen a la U.A.E. DIAN, mientras que, si la devolución tiene lugar por un error del agente retenedor o autorretenedor, estos serán los responsables de hacer la devolución directamente, hayan o no consignado las sumas de dinero a la administración tributaria, permitiéndoseles poder solicitar a la administración la devolución y/o compensación de las mismas, sin lugar a intereses por mandato del artículo 863 *ibídem*.

Son múltiples las razones que pueden llevar a que un agente retenedor o autorretenedor efectúe, de buena fe, una retención en exceso, entre las cuales se destacan la indebida determinación de la base, del hecho generador o la aplicación de una tarifa diferente, entre otras. Es por ello que, efectuar retenciones en exceso no constituye per se una causal que conlleve a la activación del *ius puniendi* del Estado.

A manera de ejemplo, podríamos advertir el caso de una persona natural que adquiere ante una sociedad una silla ejecutiva con ingentes prestaciones, valuada en la suma de DOS MILLONES QUINIENTOS MIL PESOS M/CTE \$2.500.000,00, y de manera adicional, adquiere ante la misma persona jurídica el servicio de instalación de la precitada silla, por valor de TRESCIENTOS MIL PESOS M/CTE \$300.000,00. Si tenemos en cuenta que quien vende es un obligado a declarar la tarifa aplicable al bien sería de 2.5%<sup>7</sup>, mientras que la correspondiente al servicio sería de 4%<sup>8</sup>. En el presente caso, lo correcto sería que a pesar de que se emita una única factura, en la misma se apliquen las tarifas de retención de manera diferenciada por cada ítem. Sin embargo, al momento de facturar, la persona encargada le aplica la tarifa máxima, conforme se observa a continuación:

---

<sup>7</sup> Ver artículos 1.2.4.6.1 y 1.2.4.9.1 del Decreto 1625 de 2016.

<sup>8</sup> Ver artículo 1.2.4.4.14 *ibídem*.

RETENCION INCORRECTA				RETENCION CORRECTA			
ÍTEM	VALOR	%	RETENCION	ÍTEM	VALOR	%	RETENCION
Silla	\$2.500.000	4%	\$100.000	Silla	\$2.500.000	2.5%	\$62.500
Instalación	\$300.000	4%	\$12.000	Instalación	\$300.000	4%	\$12.000
TOTAL	\$2.850.000		\$112.000	TOTAL	\$2.850.000		\$74.500

Es así que el ejecutivo previó la posibilidad de que se efectuaran retenciones en exceso y en consecuencia, facultó al retenido para advertir dicha situación, con el fin de que el agente retenedor efectuase la corrección de su actuar indebido aplicando el procedimiento correcto. En igual sentido, puede hacerlo el agente retenedor o autorretenedor que advierte un error propio.

Valdría la pena preguntarnos entonces ¿en qué momento efectuar una retención en exceso se vuelve una conducta objeto de reproche en materia penal, disciplinaria y fiscal?

Para absolver dicho interrogante, es preciso conocer la naturaleza de los recursos económicos objeto de retención. Si bien inicialmente estos tienen una naturaleza privada al ser parte del patrimonio de los contribuyentes, la Corte Constitucional mediante Sentencia C-102 de 2015 estableció que los mismos constituyen recursos públicos. En consecuencia, gozan de especial vigilancia estatal, incluso mayor a si los mismos siguieren conservando la naturaleza de privados propiedad del contribuyente-retenido.

Históricamente se observa que el ejecutivo en aplicación de la potestad reglamentaria que constitucional y legalmente se le ha conferido, no ha hecho uso del mejor y más claro uso del lenguaje, de manera que garantice una inequívoca manera de actuar acorde al espíritu del legislador en materia de retención en la fuente, cuando de corregir una retención en exceso se trata, pues tanto en el Artículo 6 del Decreto 1189 de 1988 como en el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016, de manera desafortunada se ha utilizado la palabra “podrá”, para referirse al proceder que se espera del agente retenedor una vez ha efectuado retenciones en exceso.

Podría afirmarse entonces que la delgada línea entre ser o no responsable penal, disciplinaria y fiscalmente por aplicar indebidamente el procedimiento establecido legalmente para la práctica de retención en la fuente se transgrede en el momento en que pese a ser advertidos de la irregularidad presentada en la retención, con las pruebas que así lo corroboran, el agente retenedor o autorretenedor se muestre renuente a acceder a la devolución. Prueba de que este tipo de situaciones eventualmente ocurren, es el caso de que trata el concepto No. 0279 de 2016 de la

U.A.E. DIAN, en donde el contribuyente expone que a pesar de que elevó solicitud de devolución ante una irregularidad del mismo tipo, no obtuvo respuesta frente a la misma.

La disposición normativa inicialmente traída a colación fue compilada de manera literal en cuanto al impuesto de renta y complementarios, pero en la disposición vigente, se agregó el procedimiento para la devolución de las retenciones practicadas en exceso o indebidamente respecto al impuesto de timbre nacional. Es decir, el ejecutivo tuvo la posibilidad de corregir la palabra en mención pero, en su lugar, optó por reproducir íntegramente el procedimiento ya referido.

Para el presente estudio es fundamental que se analice la redacción de la disposición normativa vigente, así:

***“ARTÍCULO 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.***

*En el mismo periodo en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar.*

*Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los periodos siguientes.*

*Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente, si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.*

*Cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente.*

*Tratándose de retenciones en la fuente a título de impuesto de timbre nacional que se hayan practicado en exceso o indebidamente, el agente retenedor podrá, en lo pertinente, aplicar el procedimiento previsto en este artículo. Con tal finalidad, el afectado acreditará las circunstancias y pruebas de la configuración del pago en exceso o de lo no debido en relación con el impuesto objeto de la retención que motiva la solicitud y procederá la devolución, siempre y cuando no haya transcurrido el término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, contado a partir de la fecha en que se practicó la retención.*

*Las sumas objeto de devolución de las retenciones en la fuente a que se refiere el inciso anterior, podrán descontarse del monto de las retenciones que por otros impuestos estén pendientes por declarar y consignar en el periodo en el que se presente la solicitud de devolución.”*

El futuro simple indicativo de poder: “podrá” es definido por la RAE<sup>9</sup>, en dos de las acepciones aplicables al caso aquí analizado, como: 1. Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo, y, 6. Ser contingente o posible que suceda algo.

Así las cosas, la facultad que allí se le confiere es únicamente para analizar la argumentación del retenido y las pruebas aportadas por este, para determinar si efectivamente se efectuó una retención en exceso o no. Sin embargo, dicha facultad no implica necesariamente que el ejecutivo al reglamentar esta situación haya otorgado discrecionalidad al agente retenedor o autorretenedor para determinar de manera unilateral en qué casos accede a devolver el dinero y en cuáles no, pues se reitera, que ya se trate de un particular que de manera permanente o transitoria cumple función pública o de un servidor público que hace lo propio, de comprobar que la solicitud es procedente no tendrá otro camino que efectuar la devolución pretendida por el contribuyente, so pena de verse abocado a sanciones que la misma Ley consagra.

Contrario a lo anterior, es claro que el verbo transitivo que se debió utilizar en futuro indicativo es “deberá”, acompañada de la exigencia de la formalización de la solicitud con la acreditación de las pruebas para el efecto, tal como está y en el caso de ser procedente, fijar un término para proceder en consecuencia, evitando así abrir la puerta a dilaciones o valoraciones unilaterales infundadas, toda vez que se trata de recursos sobre los cuales no tiene potestad alguna al haber excedido las facultades que le fueron otorgadas. Como ejemplo de lo anterior, se pone de presente el texto con el pequeño pero sustancial cambio, así:

*“Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor **deberá** reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.”*

La diferencia entre lo potestativo y lo imperativo es abismal en el presente caso, toda vez que la regla general ha de ser la obligación de devolver el monto retenido en exceso, sobre el cual

---

<sup>9</sup> Real Academia de la Lengua Española.

el Estado no fue facultado por el legislador para disponer del mismo, negando dicha reclamación, de manera excepcional, cuando no hay lugar a ello.

Y esto es así, porque no tendría sentido que por un lado se exija el cumplimiento de la Ley en la aplicación del procedimiento establecido en esta, y por el otro, se le permita a los agentes estatales transgredir impunemente la constitución y la Ley, no siendo este el espíritu del ejecutivo al reglamentar dicha situación.

Otra prueba de lo antes expuesto se observa en la redacción del artículo 850 de la legislación tributaria, frente a la devolución de saldos a favor respecto a las declaraciones tributarias, en donde se establece:

“ARTÍCULO 850. *DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR*. Los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias **podrán solicitar su devolución**.

"La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales **deberá devolver** oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

(...)” (Negrilla fuera de texto).

Si bien el artículo en mención no corresponde al mecanismo de retención en la fuente, sí deja en claro que, haciendo uso de un lenguaje correcto en esta materia, lo potestativo es que el contribuyente sea quien tenga la posibilidad de determinar si solicita o no la devolución de lo que se le ha retenido en exceso y en caso de hacerlo, cuando fuere procedente, es una obligación de quien practicó indebidamente la retención proceder sin vacilación a la devolución del monto excesivo.

No tendría sentido entonces ordenar a la autoridad tributaria el efectuar devoluciones de saldos a favor y permitir discrecionalidad a quienes de manera permanente o transitoriamente cumplen ejercen función pública al practicar retenciones en la fuente, permitiéndoles a estos determinar, si es su deseo, devolver o no.

La ambigüedad del ejecutivo dio lugar a una indebida interpretación por parte de quienes hacen las veces de agentes retenedores o autorretenedores, lo cual implica una menor rigurosidad en el proceder frente a dicha situación.

Ante tal consideración, ha hecho carrera entre los agentes retenedores o autorretenedores, contadores y revisores fiscales, que una de las formas de evitar la sanción por inexactitud de que trata el artículo 648 del E.T., por la causal de que trata el numeral 2. del artículo precedente, en las declaraciones de sumas de dinero retenidas, es efectuar retenciones de más, es decir, en un porcentaje superior al establecido en la Ley, entendiendo esta última conforme al alcance dado por la Corte Constitucional<sup>10</sup>

El argumento que respalda tal posición es que el contribuyente puede imputar los saldos que le fueron retenidos en exceso, en su declaración de renta. Sin embargo, pueden darse casos en donde el retenido no es un obligado a declarar o en donde sencillamente este no acepta una retención superior a la legalmente establecida, constituyéndose dicho proceder en un actuar arbitrario.

Lo anterior, puede obedecer a una interpretación equivocada del procedimiento a seguir en caso de efectuar una retención en exceso y al desconocimiento de las consecuencias jurídicas en caso de ratificarse injustificadamente en la misma. Si bien la Ley permite tal proceder, lo hace, previo el cumplimiento de los siguientes requisitos<sup>11</sup>: (i) Voluntad del retenido, (ii) Indicación del monto superior [al legalmente establecido] a retener y (iii) Documento o escrito que así lo exprese; Cumplidos los cuales, en el mes siguiente será posible proceder a practicar la retención en exceso.

Ahora, si tales requisitos fueren incumplidos, efectuar una retención en exceso no sería de recibo, pues como se itera, la tarifa o porcentaje a retener ha sido expresamente fijado por el legislador o por los legalmente facultados para ello y solo puede ser incrementada por solicitud del retenido, so pena de estarse ante un procedimiento arbitrario con sus correspondientes consecuencias jurídicas.

En suma, aunque la devolución fuere procedente, el retenido no está en la obligación, de soportar una carga que el ordenamiento jurídico no le ha impuesto, de ahí que se requiera de su consentimiento para proceder *extra legem*<sup>12</sup>.

Ser permisivos frente a esta mala praxis, que a todas luces se constituye en un actuar objeto del reproche por cuanto transgrede la constitución y la Ley, implica poner en juego la seguridad jurídica, el aseguramiento de los recursos estatales, el correcto ejercicio de las atribuciones publicas

---

<sup>10</sup> Ver sentencia C-284 de 2015.

<sup>11</sup> Parágrafo 3 del Artículo 383 del Estatuto Tributario.

<sup>12</sup> Por fuera de la Ley.

otorgadas a particulares y otros y, en última medida, un retroceso en las garantías que revisten el sistema tributario.

Teniendo en cuenta que las obligaciones del agente retenedor y autorretenedor implican retener, expedir certificados, presentar declaraciones y consignar, es preciso hacer claridad en que una vez recibida la solicitud de devolución con las correspondientes pruebas, el agente retenedor debe distinguir frente a cuál de las anteriores etapas se encuentra, como quiera que de no haber declarado y consignado, podrá corregir su indebido directamente con el retenido, mientras que si declaró y consignó, tendrá que efectuar una posterior compensación en su declaración frente a la administración tributaria. Sin embargo, fuere cual fuere el estado en que se encuentre la retención, en todo caso la solicitud de devolución debe elevarse por parte del retenido ante el agente retenedor por ser el encargado de practicar la retención y no a la administración, quien únicamente percibe los recursos que el agente deja a su disposición.

La relación de las partes frente a la retención en la fuente es de origen legal, por tanto, esta se advierte entre el retenido y el agente retenedor, como entre este último y la autoridad tributaria, pero no entre esta y el primero. Ello, por el hecho de que la retención en la fuente no se trata de un impuesto en sí, sino de un mecanismo de recaudo de este.

Dicha irregularidad puede obedecer a que en la mayoría de los casos quienes fungen como agentes retenedores son particulares investidos de manera permanente o transitoria del ejercicio de función pública, sería conveniente recordar que estos, al igual que los servidores públicos no solo responden por acción sino también por e extralimitación de sus funciones<sup>13</sup> con ciertas diferencias que aquí serán puestas de presentes.

Una de las razones puede atribuirse a la falta de formación en temas legales que permita comprender la complejidad que reviste efectuar una simple retención o autorretención y las innumerables consecuencias jurídicas que puede acarrear el desconocimiento normativo, que en cualquier caso no exonera de responsabilidad al implicado.

En caso de que el agente retenedor o autorretenedor acceda a la devolución de las sumas de dinero retenidas en exceso y que ya ha declarado y pagado a la administración tributaria, tiene la posibilidad de declarar las mismas, con el fin de solicitar su compensación o devolución posterior. Prueba de lo anterior, resulta el hecho de que la U.A.E. DIAN mediante Resolución No. 000031

---

<sup>13</sup> Art. 6° Constitución Política de Colombia.



del 29 de febrero de 2024, ha dispuesto en el formulario 350 un renglón donde se descuentan las retenciones en la fuente practicadas en exceso en la casilla número 129 con la siguiente descripción: «*Menos retenciones practicadas en exceso o indebidas o por operaciones anuladas, rescindidas o resueltas.*»

Sin embargo, la conducta se torna reprochable cuando los recursos sustraídos al contribuyente mediante retención en exceso no son autorizados por este último, como quiera que, pese a ser transitoria, la actividad desplegada por el agente retenedor o autorretenedor implica el ejercicio de función pública, luego, tales sujetos adquieren un mayor grado de responsabilidad, convirtiéndolos en sujetos pasivos de la facultad penal, disciplinaria y fiscal del estado, no solo por omisión, sino también por acción y/o extralimitación en la función que le ha sido encomendada.

En consecuencia, lo único que reemplaza las disposiciones legales en cuanto al porcentaje a retener, es la autorización formal del retenido, en la que se advierta que su aspecto volitivo<sup>14</sup> es que se le retenga en un porcentaje mayor al legalmente establecido.

Si fuera discrecional, no estuviera regulada en el párrafo 3° del artículo 383 del Estatuto Tributario la posibilidad de que el retenido, previa autorización escrita, consienta que se le retenga en un porcentaje o monto superior al establecido legalmente.

El legislador en busca de garantizar la correcta aplicación del procedimiento de retención en la fuente, fijó en el artículo 379 del Estatuto Tributario como uno de los requisitos del certificado de ingresos y retenciones la “*Firma del pagador o agente retenedor, quien certificará que los datos consignados son verdaderos, que no existe ningún otro pago o compensación a favor del trabajador por el periodo a que se refiere el certificado y que los pagos y retenciones enunciados se han realizado de conformidad con las normas pertinentes.*”

Una tarifa definida garantiza respecto al contribuyente la materialización del principio de legalidad, mientras que frente a la administración los principios de imparcialidad, transparencia, moralidad, eficacia y economía, evitando un caudal de solicitudes de devoluciones a los agentes retenedores y de reclamaciones de saldos a favor a la administración tributaria por parte de los anteriormente descritos. Ello, sin dejar de lado que en materia tributaria es fundamental garantizar el respeto por los derechos fundamentales al debido proceso y a la igualdad, para el mantenimiento

---

<sup>14</sup> Su voluntad.

de la constitucionalidad y legitimidad de cara al ciudadano a que se hizo referencia de manera precedente.

Teniendo en cuenta que el legislador no previó los casos en los cuales, por cualquier situación ajena al procedimiento, el agente retenedor o autorretenedor realice retenciones por un monto superior al normado, tal carga correspondió al ejecutivo en uso de la facultad reglamentaria.

Hay que distinguir entre dos situaciones: El pago en exceso realizado por el mismo contribuyente y el pago en exceso producto de una indebida aplicación procedimental por parte de los encargados de efectuar retenciones en la fuente, entendiéndose por tales, al agente retenedor o autorretenedor. Lo anterior, como quiera que de ello depende ante quién ha de elevarse la solicitud de devolución. En el primero de los casos, la devolución de los saldos a favor recae en la administración tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 850 del Estatuto Tributario. Mientras que, en el segundo supuesto, tal devolución recae en el agente retenedor, quien legalmente es el llamado a responder por el procedimiento de retención aplicado. Finalmente, en tratándose de retenciones indebidamente practicadas por el autorretenedor, es a este mismo a quién le corresponde realizar las correcciones del caso, de conformidad con los procedimientos establecidos para el efecto, salvo con la claridad de que a estos no les es permitido compensar retenciones con autorretenciones.

El reintegro procede respecto del monto retenido en exceso, no de todo lo retenido, pues la retención en exceso no implica la negación de la obligación tributaria a cargo del retenido. V. gr. Una retención procedente del 5%, pero se practicó una retención del 7%, sin autorización del retenido. El antes mencionado puede solicitar únicamente la devolución del 2% que le fue retenido en exceso.

Las anteriores consideraciones, respecto al agente retenedor que, probadamente, ha practicado retenciones en la fuente en exceso respecto del impuesto de renta y complementarios sin la anuencia del retenido y que continúa renuente a efectuar la devolución, pese a la solicitud del antes referido, configura la responsabilidad en las materias aquí estudiadas, esto es, penal, disciplinaria y fiscalmente.

La legislación penal colombiana tipificó el delito de omisión de agente retenedor o autorretenedor<sup>15</sup>, sin embargo, el legislador a la fecha no ha establecido como reprochable la conducta aquí estudiada, de manera taxativa en la codificación penal.

La renuencia en la devolución de las sumas de dinero retenidas en exceso, cuando la solicitud de devolución fuere procedente, tipificaría en el plano penal, para los servidores públicos que ejercen la misma actividad e incurrir en la misma conducta, podrían ser responsables por los tipos penales de peculado por apropiación, peculado culposo, prevaricato por acción, enriquecimiento ilícito, *abuso de autoridad por acto arbitrario e injusto* y *abuso de función pública*, bien sea de manera homogénea o como concurso de delitos, mientras que en el caso de los particulares no se configuraría responsabilidad en esta materia, pese a que en ambos casos se efectúen actividades propias de los retenedores o autorretenedores, al ser conductas típicas exclusivamente atribuibles a quienes tienen dicha condición como quiera que el legislador estableció como sujetos pasivos al servidor público, no siendo aplicables en consecuencia a los particulares que a pesar de que cumplen las mismas funciones, no por ello han adquirido tal condición.

Confirma lo anterior el hecho de que mediante la providencia 32116 de 2009, la Sala de Casación Penal de la Corte Suprema de Justicia de Colombia, haya aclarado que los agentes retenedores o recaudadores no adquieren la condición de servidores públicos como consecuencia de la actividad que desempeñan, por tanto, la tipología penal que les es aplicable es más restringida.

Puestas de presentes las anteriores consideraciones en materia penal, es imperioso que a futuro se dispongan como sujetos pasivos de la acción penal en los delitos contra la administración pública tanto a los servidores públicos como a los particulares que de manera permanente o transitoria ejercen función pública, máxime, en el caso de los agentes retenedores o autorretenedores, quienes manejan recursos públicos, ejercen función pública y deben someterse a procedimientos previamente definidos y reglados, pues no tendría sentido que ante la práctica indebida de sus funciones, a unos (servidores públicos) se les aplique una rigurosa tipología penal y a otros (particulares) no puedan ser sancionados penalmente por constituirse en conductas atípicas para las cuales el legislador no los ha incluido como sujetos pasivos de la acción penal del Estado. Ello es así, como quiera que fue hace aproximadamente un cuarto de siglo que se expidió

---

<sup>15</sup> Artículo 402 Ley 599 de 2000.

la codificación penal vigente, cuyos cambios normativos y sociales en este lapso de tiempo no pudo prever, tales como la determinación de la naturaleza pública de los recursos objeto de retención, la asignación de función pública a particulares de manera permanente o transitoria con cada vez más responsabilidades y la expedición de las Leyes 610 de 2001, 1437 y 1474 de 2011, y, 1952 de 2019, con importantes cambios en los que a los particulares que ejercen función pública respecta.

Ahora, en el plano disciplinario, el legislador determinó en el libro III título I de la Ley 1952 de 2019, el régimen disciplinario especial aplicable a los particulares, estableciendo como sujetos disciplinables, a quienes ejerzan funciones públicas de manera permanente o transitoria; que administren recursos públicos; que cumplan labores de interventoría o supervisión en los contratos estatales y a los auxiliares de la justicia. De allí que en su artículo 70, al describir los sujetos disciplinables, se destaque:

*“Administran recursos públicos aquellos particulares que recaudan, custodian, liquidan o disponen el uso de rentas parafiscales, de rentas que hacen parte del presupuesto de las entidades públicas o que estas últimas han destinado para su utilización con fines específicos.”*

En la misma codificación, se aclaró que ejerce función pública el particular que, por disposición legal, acto administrativo, convenio o contrato, desarrolle o realice prerrogativas exclusivas de los órganos del Estado, haciéndolos destinatarios de las normas disciplinarias. Respecto a los agentes retenedores o autorretenedores no particulares les es igualmente aplicable la misma Ley por su calidad.

Se debe precisar entonces que, tanto al agente retenedor como al agente autorretenedor, les son aplicables las disposiciones sancionatorias en materia disciplinaria. Así las cosas, el agente retenedor o el autorretenedor perteneciente a una entidad estatal, como el particular que ha sido investido de manera permanente o transitoria para el ejercicio de dicha función pública, responderán por acción u omisión en el ejercicio de sus funciones. La diferencia en ambos casos radica en que a los primeros les son aplicables una tipología de conductas más extensa que a los segundos, a quienes se les disciplina de manera más restrictiva, sin que ello implique la aplicación de sanciones diferenciadas.

La conducta aquí estudiada sería reprochable disciplinariamente por cuanto transgrediría la prohibición de que trata el numeral 1 del artículo 39 de la misma codificación, así como los deberes a que hacen referencia los numerales 1, 3 y 29 del artículo 38 ibídem.

Finalmente, en el plano fiscal, la facultad sancionatoria objeto del presente escrito está soportada en la Ley 610 de 2000, concordante con lo dispuesto en el artículo 80 del Decreto Ley 403 de 2020, del cual se puede extractar que el proceso de responsabilidad fiscal implica determinar y establecer la responsabilidad de los servidores públicos y de los particulares, cuando en el ejercicio de la gestión fiscal o con ocasión de ésta, causen por acción u omisión y en forma dolosa o culposa un daño al patrimonio del Estado.

Es así que, no efectuar una correcta administración de recursos públicos que conduzca a un detrimento patrimonial al Estado, daría lugar a las sanciones de suspensión, multa o pérdida del cargo, según corresponda.

En igual sentido, se pronunció la Corte Constitucional respecto a la responsabilidad patrimonial de los agentes del Estado unificando su posición mediante Sentencia SU-259 de 2021, en la que estableció que tanto el servidor público como el particular que ejercer de manera permanente o transitoria puede ser objeto de la acción de repetición en defensa del patrimonio público.

#### **D. Retención a independientes no obligados a declarar**

Antes de la Ley 1607 de 2012, se venía realizando una práctica que implicaba una carga desproporcionada para las personas naturales, a quienes se les efectuaba retención en la fuente, independientemente de si su capacidad de pago era o no limitada. Lo anterior, por mandato del artículo 6 del Decreto 624 de 1989, que disponía:

*“ARTICULO 6. EL IMPUESTO DE LOS NO DECLARANTES ES IGUAL A LAS RETENCIONES. El impuesto de renta y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar declaración de renta y complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.”*

Pese a lo anterior, cuando al contribuyente se le practicaban retenciones en la fuente, si este no estaba obligado a declarar, no podía pretender la compensación o devolución de saldos y en

últimas, terminaba perdiendo tales emolumentos, lo cual vulneraba flagrantemente derechos fundamentales tales como la igualdad, el debido proceso y el mínimo vital.

Tal situación fue advertida por el legislador quien la conjuró en la precitada Ley, cuya relevancia fue tal, que la introducción al ordenamiento jurídico de tal disposición se efectuó en su artículo 1°, en cuya exposición de motivos ante el Senado de La República se mencionó<sup>16</sup>:

*“En Colombia, en el caso del impuesto a la renta, los rangos de ingresos más bajos tienen la tasa efectiva de tributación más alta. Esto se debe a que a un trabajador de ingresos bajos, que típicamente no declara renta, se le descuenta de su salario lo que se conoce como la retención en la fuente. Para los no declarantes, esta retención se constituye en el impuesto a cargo, sin que el trabajador pueda acceder a las deducciones o exenciones a las que usualmente acuden los rangos de ingresos medios y altos, quienes en muchos casos pagan tarifas efectivas del 5% o menos.*

*Así, del total de la población económicamente activa (23 millones de personas), un 20% paga impuesto de renta (4,6 millones), de los cuales 3,5 millones no son declarantes del impuesto pero contribuyen a través de sus retenciones en la fuente. Las personas que no declaran pagan entre el 11 y el 7% del ingreso, mientras que las que declaran con salarios de \$8 millones al mes pagan en promedio el 2% de su ingreso bruto como impuesto. Aún peor, personas con salarios 10 veces superiores pueden estar tributando menos del 1% de su ingreso mensual (...).”*

Desde entonces, el artículo 6 del Estatuto Tributario, dispone:

*“Artículo 6°. Declaración Voluntaria del Impuesto sobre la Renta. El impuesto sobre la renta y complementarios, a cargo de los contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta, según el caso, realizados al contribuyente durante el respectivo año o período gravable.*

*Parágrafo. Las personas naturales residentes en el país a quienes les hayan practicado retenciones en la fuente y que de acuerdo con las disposiciones de este Estatuto no estén obligadas a presentar declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, podrán presentarla. Dicha declaración produce efectos legales y se registrará por lo dispuesto en el Libro I de este Estatuto.”*

Por lo anterior, hoy en día es factible que si a una persona natural que ejerce sus actividades de manera independiente se le aplican por mandato de la Ley retenciones en la fuente, esta pueda presentar voluntariamente declaración de renta, aunque no esté obligado a ello, con el fin de

---

<sup>16</sup> Pág. 38 Gaceta del Congreso 666 del 5 de octubre de 2012.

compensar y/o solicitar la devolución de saldos producto de dichas retenciones, constituyéndose este en un importante cambio en materia de retención en la fuente por el impuesto de renta y complementarios.

## Jurisprudencia y doctrina

### Sentencia Corte Constitucional C-102 de 2015

*“Como se observa, entonces, con el pago el agente está en realidad cumpliendo una función pública como cualquier servidor público que maneja fondos estatales. De tal modo, el no pago constituye no sólo el incumplimiento de una función pública que le ha sido encomendada, sino una apropiación de dineros públicos sobre los cuales no puede reclamar ningún tipo de derecho.”*

### Sentencia Consejo de Estado 2018-00094 (26918)

*“En el marco de la relación jurídico-tributaria, la doble faceta de la moralidad administrativa como principio de la función pública y como derecho juega un papel fundamental en el análisis de las actuaciones de la Autoridad Tributaria, pues no basta con la sujeción estricta a los procedimientos regulados por la Ley sino que los funcionarios del fisco deben buscar la plena garantía de los derechos del contribuyente, obrando diligentemente para evitar disfuncionalidades y la causación de perjuicios derivados de sus propias actuaciones. En la búsqueda por la efectividad de los derechos y garantías del contribuyente, cobra especial relevancia el principio constitucional de buena fe, contenido en el artículo 83 de la Constitución Política. La Corte Constitucional ha reconocido el rol de la buena fe como principio regulador de las relaciones entre los particulares y el Estado<sup>25</sup> y lo ha entendido como<sup>26</sup>: “una exigencia de honestidad, confianza, rectitud, decoro y credibilidad que otorga la palabra dada, a la cual deben someterse las diversas actuaciones de las autoridades públicas y de los particulares entre sí y ante éstas, la cual se presume, y constituye un soporte esencial del sistema jurídico; de igual manera, cada una de las normas que componen el ordenamiento jurídico debe ser interpretada a luz del principio de la buena fe, de tal suerte que las disposiciones normativas que regulen el ejercicio de derechos y el cumplimiento de deberes legales, siempre deben ser entendidas en el sentido más congruente con el comportamiento leal, fiel y honesto que se deben los sujetos intervinientes en la misma. En pocas palabras, la buena fe incorpora el valor ético de la confianza y significa que el hombre cree y confía que una declaración de voluntad surtirá, en un caso concreto sus efectos usuales (...)” De lo anterior, es dable concluir que la buena fe exige un comportamiento leal y honesto por parte de los funcionarios públicos y de los administrados que genera una confianza objetivamente fundada en el comportamiento de unos y otros. De allí que la jurisprudencia de la Sala ha*



*advertido que, como expresiones del principio constitucional de buena fe, surgen otros principios y reglas aplicables a la relación entre la Administración y el ciudadano tales como la confianza legítima y el respeto al acto propio<sup>27</sup> Sobre la primera, la Sección explicó que<sup>28</sup>: “es un principio o valor que se encuentra íntimamente ligado con la buena fe y su aplicación propende por la protección de las expectativas razonables, ciertas y fundadas que pueden albergar los administrados con respecto a la estabilidad o proyección futura de determinadas situaciones jurídicas de carácter particular y concreto. Dichas expectativas, valga decir, deben fundarse en hechos o circunstancias objetivas, capaces de propiciar el surgimiento de la confianza, de manera, que no toda probabilidad puede ser protegida mediante este precepto, pues necesariamente tendrá que ser una proyección seria, que tenga la fuerza de llevar al administrado a la convicción de que su situación jurídica es una y no cualquiera otra, en particular, que bajo ciertas condiciones, se hará acreedor de un derecho o mantendrá uno ya adquirido.”*

#### **Sentencia Corte Suprema de Justicia 2009-32116**

*“(…) los agentes retenedores o recaudadores de impuestos no tienen la calidad de servidores públicos, motivo por el cual en el Estatuto Punitivo de 2000 se dispuso que no incurren en el delito de peculado por apropiación, pues se incorporó un precepto especial y autónomo.*

*Conviene agregar que si tales agentes contaran con la condición de servidores públicos, el legislador no habría creado un tipo penal independiente, como en efecto ocurrió, pese a que tal proceder vulnera el bien jurídico de la administración pública.”*

#### **Sentencia Consejo de Estado 2006-01359 (16932)**

*“La obligación de retener implica una delegación o autorización de atribuciones públicas relacionadas con el recaudo y trae, por ende, aparejadas una serie de cargas y facultades descritas en la ley, tales como: retener, consignar, contabilizar, declarar, informar, certificar. Dentro de tales facultades, se halla explícitamente la de reintegrar o devolver los pagos realizados en exceso y aplicar los respectivos valores en el período de la operación. Esta última facultad es expresada en la norma invocada por la apelante, artículo 6° del Decreto Reglamentario 1189 de 1988, la cual es suficientemente clara, sin que admita confusión alguna en cuanto a la facultad del agente retenedor para decidir sobre los reintegros por los pagos en exceso por retención. Señala la norma en la parte pertinente: “Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta*

*y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.” (resaltado fuera del texto)*

*La misma norma señala el procedimiento que debe seguir el agente retenedor para descontar el monto reintegrado al sujeto pasivo de la retención: “... En el mismo período en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes...””*

### **Concepto DIAN 906178 de 2022**

*“(...) este Despacho ha señalado (cfr. Oficio 905366 – int 886 del 11 de julio de 2022) que “(...) en la interpretación de cualquier disposición normativa es menester acudir en primer orden a la interpretación gramatical (cfr. artículos 27, 28 y 29 del Código Civil) y teniendo en cuenta “el principio general de interpretación jurídica según el cual donde la norma no distingue, no le corresponde distinguir al intérprete” (cfr. Sentencia C-317/12, Corte Constitucional, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA) (...)”. Adicionalmente, no puede perderse de vista lo establecido en el artículo 27 del Código Civil que establece el criterio de interpretación gramatical de las normas en los siguientes términos: “Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal”.*

*Así las cosas, según el significado de “reintegro” del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (“RAE”) éste debe entenderse como el “Pago de un dinero o especie que se debe”. Consecuencia de lo mencionado anteriormente y, realizando una interpretación gramatical del segundo inciso del artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016, este Despacho entiende que el concepto de “reintegro” se refiere al pago del valor que fue retenido en exceso o indebidamente.”*

### **Concepto DIAN 123 de 2019**

*“Este es el procedimiento establecido y tiene su razón de ser en que deberá el agente retenedor que practicó la retención verificar la procedencia del reintegro por parte del retenido, quien deberá adjuntar las pruebas que demuestren que en efecto la retención fue mayor a la permitida o practicada sin causa legal.*

*Por ello, y como bien lo señaló este Despacho mediante Oficio No. 53354 de 3 de septiembre de 2014:*

*“Nótese como la norma indica que el agente retenedor reintegrará los valores en mención previa solicitud escrita del afectado y de las pruebas pertinentes cuando a ellos hubiere lugar, lo cual implica que debe decidir sobre su procedencia.*

*Esta norma tiene en consideración que el agente de retención ostenta funciones públicas relacionadas con el recaudo y no le es permitido realizar el reintegro, sin una verificación previa de la documentación que acredita la solicitud, lo cual es plenamente aplicable al caso materia de análisis.”*

*Es decir que en el caso que se le hubieren practicado retenciones en la fuente en exceso, o cuando no había lugar a dicha retención, el sujeto pasivo de la misma puede reclamarlas directamente al agente retenedor, inclusive en el período fiscal siguiente.*

*Por lo anterior, este Despacho estima que el contribuyente afectado con la retención deberá acudir al procedimiento señalado en la norma reglamentaria con independencia de los valores que deba incluir en su propia declaración de retención en la fuente, no siendo viable que haga un "cruce de cuentas" y las descuenta directamente.”*

### **Concepto DIAN 12295 de 2018**

*“2.- En el mismo sentido, se aclara que no resulta procedente que un funcionario solicite que se le reintegren a él directamente, los pagos que realizó la entidad, porque quien debe solicitar la devolución de dinero pagados en exceso es quien haya realizado pagos; es decir, la Procuraduría General de la Nación como entidad, si ese fuera el caso.*

*En este tema se remite el oficio 25670 de 2013 que expone en parte el proceso de gestión de devoluciones y/o compensaciones.*

*3.- Si un funcionario considera que en la entidad en la cual trabaja le realizaron retenciones en exceso por parte del agente retenedor, debe dirigirse directamente a la entidad que le practicó las retenciones, pues, el agente retenedor es el competente para devolver los dineros que retuvo en exceso. No corresponde a la DIAN reintegrar los dineros retenidos en exceso con ocasión de la retención practicadas por el agente retenedor.*

*(...)*

5.- Además, no se puede perder de vista que los agentes de retención certifican los valores retenidos en la correspondiente vigencia fiscal, y estos valores certificados son usados en la declaración de renta de la vigencia en particular. Por tanto, si se trata de retenciones de los años 2016 y 2017, las mismas debieron ser utilizadas en las declaraciones de renta de estos años.

En este contexto corresponde verificar si el solicitante ha utilizado los valores certificados como retenidos en sus declaraciones de renta. Si la respuesta es afirmativa; es decir, si lo ha hecho, debe averiguarse porque solicita la devolución de dichas retenciones, si ya las ha utilizado para determinar los valores a pagar por el impuesto de renta y complementarios de los respectivos años.”

### **Concepto Gerencie.com (Mayo de 2023)<sup>17</sup>**

#### **“Reintegro de las retenciones practicadas en exceso.**

Cuando el agente de retención retiene un valor en exceso o indebido, está en la obligación de reintegrarlo, y este tema está regulado en el artículo 1.2.4.16 del Decreto 1625 de 2016 que en su inciso primero señala:

“Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.”

El sujeto retenido debe elevar una reclamación o solicitud de reintegro de los valores retenidos en exceso o indebidamente, y para ello el solicitante debe adjuntar las pruebas de que la retención se hizo en exceso o indebidamente.

#### **¿Puede o debe?**

Es importante señalar que la norma utiliza el verbo "poder" en su forma futura (podrá), lo cual indica una facultad o capacidad de hacer algo (el reintegro), más no una obligación, pues de haber sido esa la intención del reglamento, hubiera utilizado el verbo "deber" en su forma futura simple (deberá).

En consecuencia, técnicamente la norma no está obligando al agente retenedor a realizar el reintegro, sino que apenas lo está facultando, por lo que el agente de retención puede no acceder

---

<sup>17</sup> <https://www.gerencie.com/retenciones-en-la-fuente-practicadas-en-exceso.html>

*a la solicitud de reintegro sin que el sujeto pasivo pueda disponer de otra herramienta, por lo menos desde la norma fiscal.*

*Si el valor retenido en exceso o indebidamente es representativo, probablemente el sujeto retenido pueda hacer uso de una acción civil para reclamar el pago que no se hizo por cuenta de una retención ilegal, pues es evidente que no se satisfizo totalmente el pago a que se tenía derecho, quedando el agente retenedor como un deudor en mora o incumplido.”*

## Conclusiones

En conclusión, es claro que efectuar retenciones en la fuente en exceso a los contribuyentes no es una atribución otorgada por el legislador al asignar el ejercicio de función pública a los agentes retenedores o autorretenedores que, por ser servidores públicos o particulares que de manera permanente o transitoria, lo hacen, toda vez que estos deben ceñirse a las tarifas de retención fijadas por el legislativo, luego, ante una reclamación de devolución de la suma dineraria retenida en exceso no deberían establecerse barreras o limitantes infundadas, siendo lo procedente actuar en consecuencia, cuando se ha acreditado la procedencia de dicha solicitud, so pena de incurrir en conductas típicas establecidas en las disposiciones penales, disciplinarias y fiscales.

Tanto el servidor estatal como el particular que ejerce función pública están sometidos al imperio de la Ley y, por tanto, deben dar estricto cumplimiento al procedimiento establecido para la retención en la fuente por el impuesto de renta y complementarios, dentro del cual se establece la tarifa aplicable, cuya correcta aplicación se hace constar en el certificado de ingresos y retenciones.

Es imperativo entonces, que una vez se ha recibido la solicitud de devolución por parte del retenido se realice una prioritaria y exhaustiva verificación del procedimiento inicialmente aplicado al solicitante junto al certificado de retención que le fue expedido, valorando posteriormente las pruebas aportadas por este para determinar si lo pretendido es procedente o no. En caso de serlo, es preciso realizar de manera inmediata la devolución de las sumas de dinero retenidas en exceso, y la corrección del certificado de ingresos y retenciones, sin perjuicio de poder posteriormente obtener la devolución y/o compensación de dichas sumas por parte de la administración tributaria, so pena de convertirse en sujeto pasivo del ius puniendi.

Adicionalmente, la suscripción del certificado de ingresos y retenciones más, la solicitud escrita que advierte que se ha efectuado una retención en exceso con las pruebas que así lo confirman y la respuesta que niega la devolución o el silencio frente a la anterior, configuran la responsabilidad del agente retenedor.

Es claro entonces que si lo que se pretende es no ser objeto de ius puniendi, lo conveniente sería aplicar de manera estricta los procedimientos fijados por el legislador al momento de efectuar retenciones en la fuente, incluida la tarifa. Tal consideración es concordante con la obligación que

tienen los contadores públicos de revestir de fe pública los actos en que intervienen, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, el cual establece:

*“ARTÍCULO 10. De la fe pública. La atestación o firma de un Contador Público en los actos propios de su profesión hará presumir, salvo prueba en contrario, que el acto respectivo se ajusta a los requisitos legales, lo mismo que a los estatutarios en casos de personas jurídicas. (...)”.*

Si bien se pudieren generar conductas análogamente aplicables a los agentes retenedores que desbordan sus atribuciones y posteriormente son renuentes a corregir las mismas es preciso que, con las transformaciones normativas que se han advertido desde la expedición, hace más de veinte años, del actual código penal, se equiparen las cargas en la forma establecida en la sentencia C-102 de 2015, entre los particulares y los servidores públicos a que aquí se ha hecho mención, por lo que no sería extraño que en el futuro próximo se avizoren disposiciones modificatorias en este sentido legislativa y/o jurisprudencialmente.

En suma, la responsabilidad penal, disciplinaria y fiscal del agente retenedor en la actualidad depende en gran medida de la calidad del agente y está directamente ligada a la renuencia de este en efectuar la corrección solicitada por el retenido, si esta es procedente, es decir, que para su configuración exige un comportamiento reiterativo de contravención del ordenamiento jurídico con la consecuente vulneración de los derechos del contribuyente, por lo que el actuar de mala fe debe quedar plenamente demostrado ante la autoridad sancionadora, so pena de ser desestimada.

### Referencias

Suárez, H. (2022). Responsabilidad disciplinaria del agente retenedor. Bogotá: Ibañez.

Santofimio, J. (2017). Compendio de derecho administrativo. 1ra Edición. Bogotá: Externado.

Carvajal, D. (2015). Defensa técnica del contribuyente del impuesto nacional en Colombia. Bogotá: Externado.

Gerencie.com (2023) Retenciones en la fuente practicadas en exceso. Bogotá: Gerencie.

<https://www.gerencie.com/retenciones-en-la-fuente-practicadas-en-exceso.html>



### Referencias legales

Cita (al interior del texto)	Referencias
(Colombia. Presidencia de la República, 1991)	Colombia. Presidencia de la República. (1991). <i>Constitución Política de Colombia</i> . Presidencia de la República.
(Colombia. Presidencia de la República, 1886)	Colombia. Presidencia de la República. (1886). <i>Constitución Política de Colombia</i> . Presidencia de la República.
(Colombia. Congreso de la República, 2022)	Colombia. Congreso de La República. (2022). Ley 2277 de 2022 (diciembre 13): Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones. Diario Oficial.
(Colombia. Congreso de la República, 2016)	Colombia. Congreso de La República. (2016). Ley 1819 de 2016 (diciembre 29): <i>Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.</i> ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 2012)	Colombia. Congreso de La República. (2012). Ley 1607 de 2012 (diciembre 26): <i>Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones.</i> ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 2011)	Colombia. Congreso de La República. (2011). Ley 1474 de 2011 (julio 12): <i>Por la cual se dictan normas orientadas a fortalecer los mecanismos de prevención, investigación y sanción de actos de corrupción y la efectividad del control de la gestión pública.</i> ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 2006)	Congreso de La República. (2006). Ley 1111 de 2006 (27 de diciembre): Por la cual se modifica el estatuto tributario de los impuestos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 2002)	Congreso de La República. (2002). Ley 788 de 2002 (diciembre 27): Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones. ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 2000)	Congreso de La República. (2000). Ley 599 de 2000 (julio 24): <i>Por la cual se expide el Código Penal.</i> ". Diario Oficial

(Colombia. Congreso de la República, 1998)	Congreso de La República. (1998). Ley 488 de 1998 (diciembre 24): Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales.". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 1992)	Congreso de La República. (1992). Ley 6 de 1992 (junio 30): Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se otorgan facultades para emitir títulos de deuda pública interna, se dispone un ajuste de pensiones del sector público nacional y se dictan otras disposiciones". ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 1990)	Congreso de La República. (1990). Ley 49 de 1990 (diciembre 28): por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones. ". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 1986)	Congreso de La República. (1986). Ley 75 de 1986 (diciembre 23): Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones.". Diario Oficial
(Colombia. Congreso de la República, 1977)	Congreso de La República. (1977). Ley 52 de 1977 (diciembre 23): Por la cual se dictan disposiciones para la aplicación de las normas sustanciales tributarias de competencia de la Dirección de Impuestos Nacionales y se reviste al Presidente de la República de facultades extraordinarias. ". Diario Oficial
(Colombia. Presidencia de la República, 2016)	Colombia. Presidencia de la República. (2016). <i>Decreto Ley 1625 de 2016 (octubre 11)</i> : Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria. Diario Oficial
(Colombia. Presidencia de la República, 1989)	Colombia. Presidencia de la República. (1998). Decreto Ley 624 (marzo 30): Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial
(Colombia. Corte Constitucional, 2019)	Colombia. Corte Constitucional (2019a). Sentencia C-290 de 2019: Las obligaciones del agente retenedor no se asemejan a las del contribuyente. M. P.: Gloria Stella Ortiz Delgado. Corte Constitucional.
(Colombia. Corte Constitucional, 2015)	Colombia. Corte Constitucional (2015a). Sentencia C-102 de 2015: Sujeto pasivo de la relación tributaria. M. P.: Gloria Stella Ortiz Delgado. Corte Constitucional.
(Colombia. Consejo de Estado, 2014)	Colombia. Consejo de Estado (2014). Sentencia 26918 de 2014. Efectividad de los derechos y garantías del contribuyente. C.P.: MYRIAM STELLA GUTIERREZ ARGUELLO. Consejo de Estado.
(Colombia. Consejo de Estado, 2014)	Colombia. Consejo de Estado (2014). Sentencia 18638 de 2014. Calidad de agente retenedor. C.P.: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Consejo de Estado.

(Colombia. Corte Suprema de Justicia, 2009)	Colombia. Corte Suprema de Justicia (2009). Sentencia 32116 de 2009. Agentes retenedores o recaudadores de impuestos no tienen la calidad de servidor público. M.P.: MARIA DEL ROSARIO GONZALEZ DE L. Corte Suprema de Justicia.
(Colombia. Consejo de Estado, 2008)	Colombia. Consejo de Estado (2008). Sentencia 16026 de 2008. La retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado de impuestos. C.P.: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Consejo de Estado.
(Colombia. Consejo de Estado, 2006)	Colombia. Consejo de Estado (2006). Sentencia 16932 de 2006. Facultad del agente retenedor para decidir sobre los reintegros por los pagos en exceso por retención. C.P.: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ. Consejo de Estado.
(Colombia. Corte Constitucional, 1995)	Colombia. Corte Constitucional (1995). Sentencia C-421 de 1995. La retención en la fuente como medio para recaudar gradualmente un impuesto. M. P.: Jorge Arango Mejía. Corte Constitucional
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2024)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024) Resolución 000026 de 2024 (febrero 26): Por la cual se modifica parcialmente la Resolución 005707 del 5 de agosto de 2019, por la cual se establecen los requisitos para ser autorizado para actuar como autorretenedor del impuesto sobre la renta. Diario Oficial.
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019) Resolución 005707 del 2019 (agosto 5) Por la cual se establecen los requisitos para ser autorizado para actuar como autorretenedor del impuesto sobre la renta. Diario Oficial.
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2022)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2022) Concepto 906178 de 2022.
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2022)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2022) Concepto 1006 de 2022 [886].
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2020)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2020) Concepto 901179 de 2020.
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019) Concepto 123 de 2019 [2203].
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2019)	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2019) Concepto 27396 de 2019.

---

(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 2016)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2016) Concepto 279 de 2016.

---

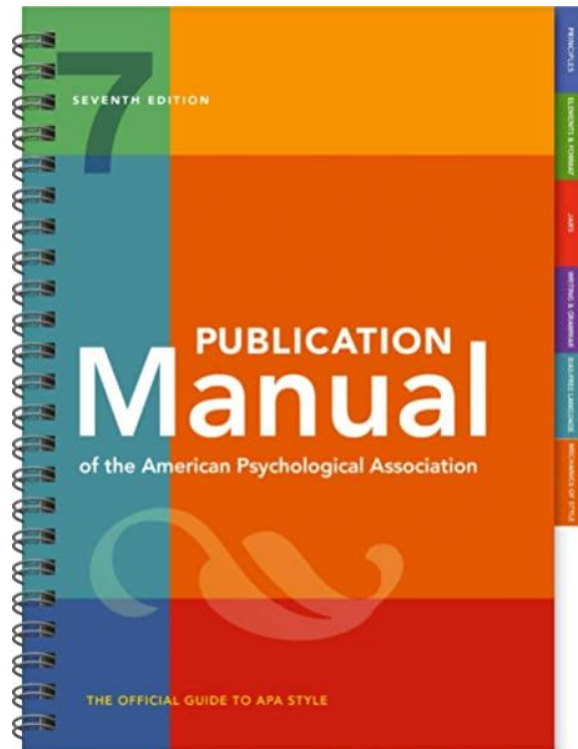
(Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 1999)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (1999) Concepto 13734 de 1999.

---

**Figura 1**

*Portada Normas APA séptima edición 2020 en inglés*



*Nota.* Fuente <https://bit.ly/2IyrZao> (American Psychological Association, 2020).

**Figura 2**

*Logo Universidad de Antioquia*



*Nota.* Fuente <http://www.udea.edu.co>