

Retención en la fuente por entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación. Retención en la fuente imputable a la liquidación privada.

CONCEPTO 1149 DEL 10 DE DICIEMBRE DE 2024
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C., 10 de diciembre de 2024

Tema: Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

Descriptores: Retención en la fuente por entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación.

Retención en la fuente imputable a la liquidación privada.

Fuentes formales: Artículo 76 de la Ley 633 de 2000.

Artículo 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

2. En el radicado de la referencia, la peticionaria consulta: (i) sistema mediante el que opera la retención en la fuente que deben practicar las entidades que ejecutan recursos del Presupuesto General de la Nación («caja» o «devengo»); (ii) periodo en el que el sujeto pasivo, a quien se le practica la retención, puede incluir en la liquidación privada del impuesto el valor retenido, tratándose de contribuyentes obligados a llevar contabilidad y no coincide con

el periodo en que se practica la retención por el agente, que se efectúa mediante el sistema de caja.

3. Teniendo en cuenta lo planteado en su consulta, frente al primer interrogante, resulta oportuno citar los siguientes apartes del Oficio No. 011657 del 23 de abril de 2015, en el cual se expone la doctrina reiterada de la entidad acerca del momento en que se debe practicar la retención en la fuente cuando el agente retenedor es una entidad que ejecuta recursos del Presupuesto General de la Nación, así:

“(...) Al respecto y dentro de los temas de competencia de la Entidad, se considera:

Que si bien, la regla general en materia de retenciones en la fuente, es que la misma debe efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. Entendiéndose por "pago" la extinción total o parcial de una obligación mediante la prestación de lo que se debe y por "abono en cuenta" el reconocimiento contable de una obligación independientemente de su cancelación o pago; en relación con el tema de consulta, como lo ha manifestado en diversas oportunidades la Entidad, es de señalar que el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, establece:

"Las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación operarán bajo el sistema de caja para efectos del pago de las retenciones en la fuente de impuestos nacionales."

(...)

Siendo reiterada la doctrina al respecto, sobre la base de la existencia de una disposición especial en materia fiscal. Entre otros, en Concepto No. 104513 de 2001, se pone de manifiesto la razón que dio origen a esta disposición, y frente a la pregunta:

¿Cómo se armoniza la causación y contabilización de las retenciones en la fuente de las entidades públicas ejecutoras del presupuesto nacional?

Se formuló la siguiente tesis:

Las entidades ejecutoras del presupuesto general de la nación, para efectos fiscales, deberán causar y practicar retenciones en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención.

Entre los argumentos de la interpretación, se indica:

“Como la retención en la fuente tiene por objeto que el impuesto se recaude en lo posible en el momento en que se cause, y teniendo en cuenta que las entidades ejecutoras del presupuesto General de la Nación no podían descontar ni consignar oportunamente las retenciones por carencia de recursos, se adoptó el nuevo mecanismo con el fin de atender tal circunstancia.

Para efectos fiscales, la retención se causará practicará (sic) en el momento del pago, con el fin de evitar que se generen intereses por la mora en su consignación, lo cual no quiere decir que si existe la disponibilidad de recursos y la entidad está en la capacidad de efectuar y consignar las retenciones en el momento en que contablemente se registren no lo pueda hacer. Considera el despacho que en este evento, si existen los recursos, las entidades pueden causar y practicar las retenciones en el momento de su registro contable.

En el evento que no exista disposición de recursos, así se lleve la contabilidad por el sistema de causación, la retención en todo caso se practicará en el momento del pago, por parte de la entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, en virtud de la norma tributaria. Debe así entenderse el sentido de lo dispuesto en

la norma legal y de su reglamento, que permite una variación frente a la contabilidad general en cuanto posibilita que cuando se lleve el sistema de causación, para el caso de las retenciones en la fuente, prima el hecho económico del pago (sic) la disposición de recursos, como se observa del contenido de las disposiciones que establecen la causación y práctica de la retención en la fuente en el momento del pago sujeto a retención, configurándose así una excepción legal al tratamiento contable general.” (Subrayado fuera de texto)

(...)

Lo anterior en armonía con la norma especial, en materia fiscal, para efectos de la retención en la fuente para las Entidades Ejecutoras de Presupuesto general de la Nación, implica que **debe coincidir lo efectivamente retenido con lo declarado**, en consecuencia, estas entidades deben atender lo dispuestos (sic) en la norma especial, causándolas y practicándolas en el momento del pago y declarándolas en el periodo en que efectivamente las practican, esto es, cuando se efectúe el pago al beneficiario, debiendo incluirlas en la declaración de ese período, la cual debe presentarse y pagarse, precisamente para evitar el incumplimiento de esta obligación legal por efecto de inconvenientes de orden presupuestal, que se presentarían al no contar con los recursos para el pago de la declaración en tanto que efectivamente no se han detraído al sujeto pasivo de la retención.

Otra de las obligaciones del agente retenedor, es la de expedir certificados sobre las retenciones practicadas. En este caso, los certificados que debe expedir la entidad ejecutora de presupuesto general de la Nación, deben corresponder a las retenciones efectivamente practicadas, atendiendo a la regla especial que las gobierna en esta materia. (...)”

4. En consecuencia, por expresa disposición legal, y acorde con la doctrina de la entidad, cuando se trata de la retención en la fuente en impuestos de orden nacional, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación operan bajo el sistema de caja, por lo que cuando estas entidades ostentan la calidad de

agente retenedor, deben practicar la retención en el momento en el que, por existir la disponibilidad de recursos, se efectúe el pago objeto de retención.

5. De otra parte, en relación con el segundo interrogante, se considera oportuno traer a colación el siguiente fragmento del Oficio No. 013628 del 12 de mayo de 2015, en lo que se refiere a la retención en la fuente cuando el pago se efectúa por una entidad del Estado que lleva su contabilidad mediante sistema de caja por efectos de disponibilidad presupuestal, y que, respecto de los servicios contratados o bienes adquiridos en una vigencia fiscal, no realiza los giros ni practica las retenciones dentro del mismo periodo, ante lo cual se indicó:

“(...) Ahora bien, en cuanto al pronunciamiento del Consejo de Estado, Sala de los Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Ref. 25000-23-27-000-2003-00471- 01-15884, del veintiocho (28) de mayo de dos mil nueve (2009), Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ, es válido retomar algunos de los aspectos principales de las consideraciones que se tuvieron en cuenta por parte de ésta Corporación, a saber :

"...En el impuesto de renta y de acuerdo con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable se determina de la suma de "todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable". Los ingresos se entienden realizados cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlo se extingue por cualquier otro modo legal (art. 27 ib.). Sin embargo, una de las excepciones a esta regla es la prevista en el literal a) de la misma disposición en el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, para quienes la realización del ingreso está ligada a su causación; de ahí que "deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable [...]". Y, se entiende causado un ingreso, "cuando nace él (sic) derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro"(art. 28 ib. 4.

Concordante con lo anterior, según el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993, en la contabilidad de causación o por acumulación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido) o pagado el efectivo o su equivalente (Se subraya). De manera que si un contribuyente lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable.

Las retenciones en la fuente son una medida para facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre la renta y complementarios y determinar los porcentajes "tomando en cuenta [entre otros] la cuantía de los pagos o abonos" (artículo 365 E. T.). Y, de acuerdo con el artículo 366 ibídem, el ejecutivo también puede establecer retenciones en la fuente "sobre los pagos o abonos en cuenta (...)"

El artículo 14 del Decreto 1000 de 1997 establece que las retenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en que fueron practicadas. Cuando el sujeto pasivo de retenciones en la fuente, esté obligado a presentar declaraciones de renta y complementarios, deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo período, (Subraya la Sala).

Como la finalidad de la retención es que en forma gradual se recaude el impuesto en lo posible dentro del mismo ejercicio en que se cause (art. 367 ibídem), de manera armónica con las normas de causación de los ingresos, el hecho de que los artículos citados dispongan que las retenciones se practican sobre los pagos o abonos en cuenta, no significa que el contribuyente elija una u otra opción, pues, las retenciones tienen que ver con los ingresos tributarios y el ejercicio fiscal, y éstos se realizan al momento del pago o cuando se cause el ingreso.

De manera que, como lo había señalado la Sala en un asunto similar, para quienes llevan contabilidad por el sistema de causación, el derecho a deducir en un período las retenciones del impuesto, se

encuentra sujeto a que el ingreso que las genere se realice o cause en el mismo período, y correlativamente se cause el impuesto en la misma vigencia fiscal.

Por lo anterior, como la actora es comerciante obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, procede el rechazo de las retenciones que aunque hubieran sido efectuadas y certificadas por en 1998 correspondieron a ingresos de 1997 y fue en esa vigencia fiscal que las debió solicitar. Y si en esa vigencia dejó de incluir retenciones de ese período gravable, debió corregir la declaración de renta de 1997 con el fin de adicionarlas, dentro del término previsto en el artículo 589 ibídem, y no incluirlas en la declaración de renta de la siguiente vigencia fiscal ..."

De acuerdo con la sentencia, es necesario colegir que la retención en la fuente a título del impuestos (sic) sobre la renta y complementarios, está asociada de manera directa con los ingresos realizados por el sujeto pasivo de la retención en la fuente y con el período gravable en que éstos se declaran, así la retención en la fuente se efectúe, consigne y certifique por el agente retenedor en otro período gravable, siendo el mecanismo legal para su inclusión el procedimiento establecido por el artículo 589 del Estatuto Tributario, en el caso en que ya se haya presentado la declaración de renta y complementarios" (énfasis propio)

6. En consecuencia, frente a su segundo interrogante, como se indicó en la doctrina citada, el valor de la retención en la fuente será imputable en la declaración privada del impuesto del periodo gravable en el que se realizó el ingreso para el sujeto pasivo y fue declarado, independientemente de que la retención se practique por el agente en un periodo diferente. Esta conclusión guarda armonía con lo señalado en el Oficio No. 900613 del 28 de enero de 2022, en donde se indicó:

“(...) Así, aun cuando en el supuesto planteado por el consultante las retenciones fueron efectuadas y certificadas en el año 2017, debe observarse que las mismas correspondieron a ingresos del año 2016, y era

en dicha vigencia en donde procedía solicitarlas atendiendo lo dispuesto por el artículo 589 del Estatuto Tributario.

Esto, toda vez que la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios, está asociada de manera directa con los ingresos realizados por el sujeto pasivo de la retención en la fuente y con el período gravable en que éstos se declaran, así la retención en la fuente se efectúe, consigne y certifique por el agente retenedor en otro período gravable.

De esta forma, con excepción de las retenciones que se hubieren practicado a ingresos diferidos, las retenciones sufridas deberán imputarse en la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio de conformidad con lo establecido en el artículo 373 del Estatuto Tributario y el artículo 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016 (...)” (énfasis propio)

7. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

(Fdo.) INGRID CASTAÑEDA CEPEDA, Subdirectora de Normativa y Doctrina (A) Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Dirección: Cra. 8 # 6C-38 Edificio San Agustín - Piso 4

Bogotá, D.C.

www.dian.gov.co