

100202208-0447

Bogotá, D.C., 3 de marzo de 2024

Tema: Retención en la fuente
Descriptores: Certificados de retención en la fuente
Fuentes formales: Artículos 373, 374 y 381 del Estatuto Tributario.
Artículos 1.3.2.2.3. y 1.3.2.2.5. del Decreto 1625 de 2016

Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

Mediante el radicado de la referencia el peticionario solicita la reconsideración del Oficio 011657 de abril 23 de 2015 con base en los siguientes argumentos:

- i) La factura o documento, de que trata el parágrafo 1° del artículo 381 del Estatuto Tributario, no puede ser utilizado cuando el agente de retención aplica el “sistema de caja” (respecto del pago) y el beneficiario del pago el “sistema de devengo” (respecto del ingreso).

Esto, por cuanto, en dicho escenario, el agente retenedor sí expedirá el certificado de retención, no obstante, en un período gravable diferente a aquel en el cual el beneficiario del pago ha reconocido fiscalmente el ingreso.

- ii) Por lo anterior, prevaleciendo la realidad económica, debería permitirse a dicho beneficiario del pago aplicar la respectiva retención en la fuente que le fue practicada, aun cuando no esté soportada en un certificado, en los términos del artículo 381 *ibidem*.

En el pronunciamiento objeto de disenso² se concluyó que, tratándose de entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, en su calidad de agentes de retención,

¹ Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

² (...) 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. (...)

(...)

Ahora bien, las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, presupuestalmente están obligadas al SIIF (...)

(...)

Este sistema debe atender las disposiciones legales, entre ellas la contenida en el artículo 73 de la Ley 633 de 2000, a la cual están sujetas las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, que establece para las mismas una regla especial en materia de retención en la fuente.

(...)

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.

Ahora bien, cuando hay diferencia de sistemas contables entre el agente de retenedor y el sujeto pasivo de la retención, la DIAN ha indicado que se debe proceder de la siguiente manera:

“(...)

En el evento que una de las partes que celebre un contrato lleve contabilidad por el sistema de causación y la otra sea una entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación, la primera podrá descontar la retención en la fuente en el año en que la entidad la practique, de conformidad con las normas citadas, teniendo en cuenta que la entidad pública ejecutora del presupuesto nacional solo puede certificar la práctica de la retención una vez la efectúe.” Oficio No. 033980 del 7 de junio de 2005.

(...) en el Concepto No. 029144 del 21 de noviembre de 1990, expresó:

“(...) Cuando el retenedor y el retenido llevan contabilidad por el sistema de causación, debe coincidir para ambos el mismo momento, que es el abono en cuenta efectuado cuando se hace exigible el pago. Pero no coinciden cuando uno de los dos no lleva contabilidad, o se trata de una entidad pública que por razones presupuestales no puede contabilizar la retención sino en el momento del pago.

Esta situación genera dificultades al finalizar el año, cuando se contabiliza el ingreso en un período gravable, pero el pago se realiza en el siguiente período, surgiendo para el retenido la necesidad de trasladar la retención en la fuente que hubiere registrado, para el siguiente período, toda vez que el certificado de retenciones tendrá como fecha de la retención, la del pago.

En conclusión, consideramos que dadas las disposiciones vigentes, en caso de existir desfase entre retenedor y retenido, ha de tenerse en cuenta que si el retenedor no efectúa abono en cuenta, el hecho que ocurre primero es el pago y este será el verdadero momento en que nace la obligación de efectuar la retención en la fuente, debiendo el retenido ajustarse a esta fecha, cuando las circunstancias descritas así lo exijan.”

No obstante lo anterior, al respecto es necesario citar la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 31 de mayo de 2012, radicado 18250 (...):

“(...)

(...) el momento en que se debe registrar la retención en la fuente no es escogido por el contribuyente, sino que depende del sistema contable utilizado; en ese sentido, si lleva la contabilidad por causación, la retención en la fuente debe ser incluida en la declaración correspondiente al mismo período en que se causó el ingreso y le fue practicada la retención.

(...) 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.

A ese respecto se debe señalar que si bien la Administración, de manera errónea, indicó en el acto de determinación del impuesto que la retención en la fuente debía ser declarada por el contribuyente en el momento en que se causara, practicara y declarara por las sociedades con las cuales contrató sus servicios, y que llevaban la contabilidad por el sistema de caja, es importante señalar que el fundamento del rechazo de las retenciones radicó en el hecho de que los valores declarados por el contribuyente no correspondieron a los certificados por sus agentes retenedores (...)

(...)

(...) tratándose de retención diferente a la originada por la relación laboral, el artículo 381 del Estatuto Tributario prevé que el agente retenedor debe expedir un certificado anual. No obstante, el beneficiario del pago puede solicitar al agente retenedor que le expida un certificado por cada acto u operación en la que le practique retención. La misma norma establece que en los casos en que el agente retenedor no expida el certificado de retención, el contribuyente puede sustituir ese documento por “el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago”, pero siempre y cuando el documento sustitutivo contenga los datos que la norma exige para aquél (...)

(...)

Lo anterior significa que si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la prueba única para tal propósito, toda vez que el legislador ha previsto su sustitución mediante otros documentos, pero respecto de los cuales se deben cumplir unos requisitos mínimos.

(...)

En este contexto, si bien en la sentencia que se cita, se pone en evidencia que es posible que el agente retenedor y el retenido lleven sistemas contables distintos y para quienes llevan causación, sus ingresos se causan con el abono en cuenta y, que esa sería la lógica de las retenciones en la fuente, en todo caso, para efectos de su inclusión en las declaraciones tributarias, como por ejemplo en la declaración de renta y complementarios como menor valor del impuesto a cargo, estarán sujetas a la prueba que exige la ley, sin perjuicio de hacer valer otras pruebas que, en todo caso, deben cumplir con los requisitos señalados igualmente en la ley.

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-54. Piso 4. Edificio San Agustín | (601) 7428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

la retención “debe efectuarse en el momento en que se realiza efectivamente el pago, y el soporte para el sujeto pasivo de la misma es el certificado, salvo que (...) haya una prueba alternativa con el lleno de los requisitos legales” (subrayado fuera de texto).

Sobre el particular, esta Dirección considera:

De conformidad con los artículos 373 y 374 del Estatuto Tributario los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios podrán deducir de éste el valor que les haya sido retenido por el mismo concepto, con base en el certificado que haya expedido el agente retenedor.

Lo anterior, inclusive cuando el agente retenedor utilice el “sistema de caja” para efectos del pago -como es el caso de las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación- y el beneficiario del pago reconozca su ingreso mediante el “sistema de devengo” y uno y otro reconocimiento tenga lugar en diferentes períodos gravables, ya que las referidas disposiciones no efectúan distinción alguna en este sentido.

Por ende, en este supuesto, sigue siendo necesario que la retención que se pretenda aplicar para efectos de determinar el valor a pagar (o el saldo a favor) del impuesto se encuentre soportada en el certificado que expida el agente retenedor.

Ahora bien, aunque el parágrafo 1° del artículo 381 *ibidem* permite a las personas o entidades sometidas a retención en la fuente sustituir los certificados de retenciones³ “por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago”, esta posibilidad sólo está concebida cuando el agente retenedor no lo hubiere expedido; es decir, cuando estando obligado a su expedición, no lo hubiere hecho.

No sobra recordar que los certificados de retención de que trata el citado artículo 381 deben expedirse anualmente⁴ y excepcionalmente por cada retención efectuada, si así lo solicita la persona o entidad beneficiaria del pago.

Por último, tratándose de retenciones en la fuente de impuestos nacionales practicadas por las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, habrá de tenerse en

En este sentido, si quien retiene, por efectos de las normas que le aplican, certifica las retenciones efectivamente practicadas, como es el caso de las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, como quiera que los certificados que estas expiden deben corresponder a las retenciones practicadas en el momento del pago, de acuerdo con la norma especial que les aplica, en principio, esas serán las retenciones que puedan incluir en sus declaraciones los sujetos pasivos de las mismas.

Luego, el sujeto pasivo de la retención en la fuente, que lleve contabilidad por causación, si bien, en general debe contabilizar sus ingresos por causación, independientemente del pago y, así mismo la retención, debe tener en cuenta que en sus declaraciones podrá hacer valer las retenciones debidamente certificadas, bajo el entendido que la prueba por excelencia en materia de retenciones son los correspondientes certificados y en caso de contar con una prueba alternativa, como lo permite el estatuto la misma deberá llenar la totalidad de los requisitos que señala la ley.

(...)

En suma, las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación deben practicar las retenciones, bien sea a título de renta, IVA o timbre, en el momento del pago de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 76 de la Ley 633 de 2000, disposición que prevalece por ser una norma especial.

(...) (Subrayado fuera de texto)

³ Certificados de retención diferentes de los originados en la relación laboral o legal y reglamentaria.

⁴ Una vez efectuada la retención, desde luego.

cuenta lo señalado en los artículos 76⁵ de la Ley 633 de 2000 y 1.3.2.2.3.⁶ y 1.3.2.2.5.⁷ del Decreto 1625 de 2016, disposiciones éstas que regulan con carácter especial la materia.

Por las razones expuestas, **se confirma** el Oficio 011657 de abril 23 de 2015.

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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

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

Bogotá, D.C.

Proyectó: Alexandra Oyuela Mancera – Subdirección de Normativa y Doctrina

Revisó: Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

⁵ 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. (Subrayado fuera de texto)

⁶ ARTÍCULO 1.3.2.2.3. COMPROBANTE ELECTRÓNICO DE RETENCIONES PRACTICADAS A TRAVÉS DEL SIIF-NACIÓN. Las retenciones en la fuente que a título de los impuestos mencionados en los artículos precedentes practiquen las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación a través del SIIF - Nación, deberán constar en comprobantes electrónicos que por cada pago deben generar teniendo en cuenta el concepto del pago efectivamente realizado objeto de la retención. (...) (Subrayado fuera de texto)

⁷ ARTÍCULO 1.3.2.2.5. CERTIFICADOS DE RETENCIONES PRACTICADAS POR LAS ENTIDADES EJECUTORAS DEL PRESUPUESTO GENERAL DE LA NACIÓN A TRAVÉS DEL SIIF - NACIÓN. Las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, en su calidad de agentes de retención, deben expedir, de acuerdo con las disposiciones generales del Estatuto Tributario, los certificados por concepto de salarios.

Tratándose de retenciones practicadas a título del impuesto sobre las ventas, y a título del impuesto sobre la renta por conceptos diferentes a salarios, el sujeto pasivo de la retención podrá imputar en la declaración del mismo impuesto, los valores de las retenciones efectuadas por cada entidad ejecutora del Presupuesto General de la Nación que consten en los comprobantes electrónicos, los cuales deben ser reportados, a través del SIIF - Nación, a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). En estos casos, la entidad agente de retención no tendrá la obligación de expedir certificados de retención. (Subrayado fuera de texto).