

Area del Derecho

CONCEPTO 010222 int 1149 DE 2024 DICIEMBRE 10 

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

**Impuesto sobre la Renta y
Complementarios**

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

▼ **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**

LEY 633 DE 2000 ART. 76

DECRETO 1625 DE 2016 ART.1.6.1.21.25.

▼ **Extracto**

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 periodo, 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 periodo 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 *ibidem*, 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 periodo, (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 *ibidem*), **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** período 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 período 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/>.

¹ **De** conformidad con el numeral 4 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

² **De** conformidad con el numeral 1 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7-1 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.