

Tema:	Retención en la fuente
Descriptor:	Causación
Fuentes formales:	Artículos 28 y 373 del Estatuto Tributario Artículo 1.6.1.21.25. del Decreto 1625 de 2016 Oficio No. 023227 del 6 de noviembre de 1997 Oficio No. 081444 del 28 de septiembre del 2000 Consejo de Estado, Sentencia del 28 de mayo de 2009 (exp. 15884, C.P.: Héctor J. Romero Díaz)

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 del 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita se resuelvan las inquietudes que a continuación se enuncian respecto del siguiente supuesto fáctico:

“En el evento en que el contribuyente del Impuesto Sobre la Renta haya causado un ingreso en el año gravable 2016, pero haya facturado en el año gravable 2017, el “abono en cuenta” se daría para el tercero (agente retenedor) en el momento en el cual se expide la factura de venta, pues en dicho momento este sujeto reconoció contablemente el gasto y el correlativo pasivo, lo cual hace que la retención en la fuente tenga lugar en el año gravable 2017 y se certifique para ese año”.

1. *Sobre la base del cambio normativo del artículo 28 del Estatuto Tributario efectuado por la Ley 1819 de 2016, y del concepto de abono en cuenta para los agentes retenedores, ¿un contribuyente que haya declarado un ingreso en el año gravable*

2016, cuya retención en la fuente se haya practicado y certificado para el año gravable

Subdirección de Normativa y Doctrina

2017 en el marco del escenario fáctico presentado anteriormente, podría incluir la retención en la fuente en la declaración de Impuesto Sobre la Renta del año gravable 2017?

2. Si la respuesta anterior es negativa, ¿podría el contribuyente incluir la retención en la fuente en la declaración de Impuesto Sobre la Renta del año gravable 2016 aun cuando el agente retenedor la certifique para el año gravable 2017?
3. Si la respuesta anterior también es negativa, ¿cuál es el tratamiento ajustado a las normas tributarias relativo a las retenciones en la fuente que el agente retenedor practica respecto de unos ingresos que el contribuyente ha declarado en el periodo inmediatamente anterior?"

Sobre el particular, las consideraciones generales de este Despacho son las siguientes:

En primera medida, nos permitimos reiterarle que este Despacho no se encuentra facultado para atender consultas respecto de casos particulares, puesto que nuestras competencias se circunscriben a resolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación general de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la DIAN.

Ahora bien, el artículo 28 del Estatuto Tributario antes de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 establecía:

“ARTICULO 28. CAUSACIÓN DEL INGRESO. Se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Así, la causación del ingreso antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, se encontraba ligada a la exigibilidad en el pago.

Ahora bien, respecto a la relación entre la causación del ingreso y la práctica de la retención en la fuente para dichos años, este Despacho en Oficio No. 023227 del 6 de noviembre de 1997, reiterado en múltiples oportunidades, indicó:

“Es principio general en materia retención en la fuente que la misma se realiza en el momento del pago o abono en cuenta lo que ocurra primero.

Es necesario precisar que desde el punto de vista fiscal los términos causar y abonar en cuenta presentan implicaciones jurídicamente diferentes lo que no acontece en materia contable, Desde el punto tributario, el concepto CAUSAR conlleva el nacimiento de una obligación (hecho generador) lo que de suyo permite precisar el momento en que para efectos fiscales debe entenderse percibido un ingreso. Es así como el artículo 28 del Estatuto Tributario, frente al tema prevé: “se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”.

Subdirección de Normativa y Doctrina

*El abono en cuenta conlleva el reconocimiento contable de una obligación, obligación que fiscalmente se consolida en el momento que se realiza el registro, lo que plantea la debida armonía entre la materia contable y la fiscal, constituyéndose la primera en el soporte probatorio de la segunda en la medida que la materia contable cumpla con los requisitos y formalidades dispuestos para el efecto (artículo 772 y ss. del Estatuto Tributario). **Realizado el abono en cuenta se cumple el supuesto fiscal para efectuar la retención en la fuente en la medida que concurren tanto el hecho económico como su registro, (conurrencia de la causación y el abono en cuenta). Ocurrido el hecho económico en virtud del cual nace la obligación (causación) sin que se efectúe su reconocimiento contable no hay lugar a practicar la retención.***

***Por lo expuesto, y con miras a que la causación guarde perfecta armonía con el reconocimiento contable, es indispensable que aquella se efectúe cuando realmente ocurre el hecho económico,** lo contrario daría lugar a posibles inconsistencias no solo de carácter contable sino fiscal que daría lugar a que la Administración tributaria inicie la investigación respectiva”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).*

Así mismo, este Despacho en Oficio No. 081444 del 28 de septiembre del 2000 precisó:

***“Tenemos entonces que como principio general la retención debe efectuarse en el momento del pago o abono en cuenta el que ocurra primero, no en forma discrecional, sino cuando se produzca el primero de ellos que es cuando se entiende recibido el ingreso por el sujeto pasivo y causada la retención”.** (Subrayado fuera de texto)*

Al respecto, la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado en Sentencia del 28 de mayo de 2009 (exp. 15884, C.P.: Héctor J. Romero Díaz), indicó:

“(…) 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 el 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. 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 Subdirección de Normativa y Doctrina

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**”. (Subrayado y negrilla fuera de texto).

En ese orden de ideas, una vez los contribuyentes causaron sus ingresos teniendo en cuenta el principio de causación del ingreso establecido en el artículo 28 del

Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, para quien paga nació la obligación de su pago y de causarlo en su contabilidad y, por ende, practicar las retenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios.

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, el cual señala:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“Artículo 1.6.1.21.25. 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 complementario, deberá incluir las retenciones que le hubieren practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo periodo, salvo que se trate de retenciones que le hubieren practicado sobre ingresos que de conformidad con las normas legales deban ser tratados como ingresos diferidos, caso en el cual las retenciones se incluirán en la declaración del periodo en el cual se causen dichos ingresos.

No habrá lugar a devolución y/o compensación originada en retenciones no incluidas en la respectiva declaración”.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E) Dirección de Gestión Jurídica