

SSD



www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.
100208221-

07 MAYO 2015
00623

DIAN No. Radicado 000S2015013628
Fecha 2015-05-12 15:27:02
Remitente SUB GES NORMATIVA DOCTRINA
Destinatario A.R. GEOPHYSICAL CONSULTANT LTDA
Anexos 0 Folios 8



COR-000S2015013628

Bogotá d.c.

Ref: Radicado 009392 del 09/03/2015

TEMA: Retención en la fuente a título de renta e IVA.
DESCRIPTORES: Abono en cuenta o pago, sistema contable por causación y/o por caja.
FUENTES FORMALES Oficio Nro. 011657 de 23/04/2015

Cordial saludo, Dr. Rodríguez:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, es función de este Despacho absolver las consultás escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad, ámbito dentro del cual se atenderán sus inquietudes.

En atención a sus múltiples preguntas relacionadas con la realización de los ingresos para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios, así como la causación del IVA y la realización de las respectivas retenciones en la fuente a título de cada uno de los mencionados impuestos, cuando quien efectúa el pago es una entidad del Estado que lleva su contabilidad por sistema de caja por efectos de la disponibilidad presupuestal y que en la mayoría de los casos los pagos por los servicios contratados o bienes adquiridos a 31 de diciembre, no alcanzan a ser girados, ni mucho menos a que se les aplique por parte de estas entidades la retención en la fuente, esta Subdirección mediante Oficio Nro. 011657 de 23/04/2015, del cual remitimos copia para su conocimiento, señaló lo siguiente.

"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. (Subrayado fuera del texto).

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.

Así mismo, para el caso concreto de las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, como se ha indicado, debe tenerse en cuenta que rige una norma especial, máxime, se insistiría, que en el fin del año, se presenta la situación que usted expone y precisamente ese es el objetivo de la norma, que las retenciones se causen, practiquen y declararen cuando se efectúe el pago, de modo que fiscalmente las declaraciones de retenciones en la fuente que deben presentar estas entidades deben coincidir con las retenciones causadas y efectivamente practicadas momento en el que se cuenta con la disposición de recursos para pagar al fisco con la declaración respectiva. Igualmente, deben certificarse las retenciones en la fuente efectivamente practicadas, aspecto que debe tener en cuenta el sujeto pasivo de las mismas....

.../.../...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.

El IVA asumido a los responsables del régimen simplificado, en la práctica, es un valor que el responsable del impuesto sobre las ventas avanza al Estado a través de su declaración de retención en la fuente y puede recuperar a través de su declaración del impuesto sobre las ventas o puede llevarlo como mayor valor del costo o gasto si no corresponde a un IVA que pueda ser tratado como descontable. Es así como, en el primer caso, tendría que incluirse en la declaración bimestral posterior a la declaración de retención en la fuente, o de los dos períodos siguientes. En caso de no corresponder a un impuesto descontable deberá ser tratado como mayor valor del bien o servicios. En cualquier caso, debe tenerse presente, que lo que primero que debe ocurrir es la práctica de la retención en la fuente o autoliquidación del IVA asumido al simplificado cuando se efectúa el pago y sólo después de ocurrido este hecho puede ser incluido en la respectiva declaración bimestral del impuesto sobre las ventas o ser tratado como mayor valor del costo o gasto, según el caso". (Subrayado fuera del texto).

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 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 (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

causación⁷, 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 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.

Esta interpretación está en concordancia con lo establecido por el artículo 14 del Decreto número 2277 de 2012, que señala:

"Artículo 14. 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, 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".

Con relación al impuesto sobre las ventas, el artículo 484-1 del Estatuto Tributario, establece de manera imperativa que los responsables del impuesto sobre las ventas sujetos a la retención del impuesto de conformidad con el artículo 437-1 del Estatuto Tributario, podrán llevar el monto del impuesto que les hubiere sido retenido, como menor valor del saldo a pagar o mayor valor del saldo a favor, en la declaración del período durante el cual se efectuó la retención, o en la correspondiente a cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes.

El Decreto 3050 de 1997 en su artículo 31, estipula que quienes quieran lograr este descuento, deben llevar una subcuenta en la que se registren las retenciones que realice el agente retenedor y que correspondan a las facturas de venta. El período en que se realice el registro contable de los valores retenidos, debe coincidir con el de la declaración de impuesto sobre las ventas en que se haga el descuento, so pena de no poderlo incluir en períodos posteriores:

En consecuencia, una persona puede declarar el monto del valor retenido por IVA, como menor valor a pagar o mayor saldo a favor, en la declaración del impuesto sobre las ventas del período en que se realizó la retención o de cualquiera de los dos períodos fiscales inmediatamente siguientes, siempre y cuando, corresponda a la declaración con la fecha en que se registró contablemente dicha retención. (Oficio 14848 de diciembre 22 de 2008)

En los anteriores términos se resuelve su consulta y de manera cordial le informamos que la

doctrina vigente emitida por este despacho puede consultarla en: www.dian.gov.co, <http://www.dian.gov.co>, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" - "técnica" - dando click en "Doctrina", "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P:Ppcc./R:Yyav.

Anexo: Copia del Oficio Nro. 011657 de 23/04/2015 en cinco (5) folios.