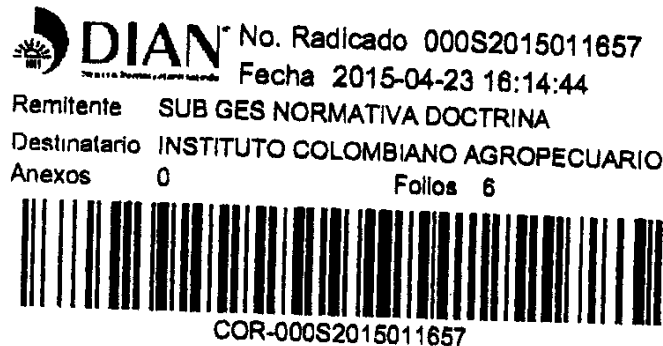


www.dian.gov.co

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.
100208221-

16 ABR. 2015
000495



Ref: Radicado 38296 del 16/06/2014

Tema: Retención en la fuente Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación.

Fuentes formales: Ley 633 de 2000, artículo 76; Decreto 406 de 2001, artículo 15; Estatuto Tributario, artículos 375, 376, 382, 383, 387, 437-1, 43.7-2; Decreto 2674 de 2014, artículos 2 y 3; Decreto 1070 de 2013, paragrafo 2 artículo 2.

Cordial saludo señor Marroquín.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

En el oficio de la referencia plantea usted varios interrogantes en relación con la retención en la fuente que deben practicar las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación.

Manifiesta que el Instituto Colombiano Agropecuario - ICA es una Entidad Ejecutora de Presupuesto general de la Nación-, utiliza el SIIF y realiza contratos de prestación de servicios con personas naturales a los cuales aplica la retención en la fuente.

Que la entidad aplica el artículo 329 del Estatuto Tributario y los Decreto 099 y 1070 de 2013 sobre Clasificación de empleados y a los contratistas clasificados como tales se les analizan los factores de retención en la fuente según los artículos 126-1, 126-4, 206 y 387 del Estatuto Tributario, aplicándoles las tablas de retención de los empleados, precisando que estos contratos terminan el 30 de diciembre y, así mismo, que a las cuentas de cobro de los meses de noviembre y diciembre, se aplica la retención y se registra por causación. No obstante, los pagos de diciembre o noviembre-diciembre se hacen en enero. En este caso, a las cuentas de cobro presentadas en diciembre por noviembre y diciembre o solo diciembre se les aplica el parágrafo del Artículo 2 del artículo 2 del Dto. 1070 de 2013, es decir, se les retiene sobre la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes. Precisa que se aplica la retención del artículo 383 independientemente del pago, ya que se registra por

causación, sin embargo, las retenciones que se incluyen en la declaración, son solamente aquellas efectivamente pagadas.

Se pregunta: Cuándo se debe efectuar el registro de la retención en la fuente. Si el propósito del artículo 76 de la Ley 633 de 2000 es regular el pago de las retenciones, se entiende que hace referencia al pago de las retenciones efectuadas por las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación a la DIAN y no al momento de descontar las retenciones en la fuente al proveedor?

- Al ser el ICA usuario del SIIF según el Decreto 2674 de 2012-, la Contaduría General de la Nación aconseja el registro de las retenciones por causación, siguiendo esta directriz, las reconoce cuando ocurre el hecho económico, así la retención en la fuente se incluya en la declaración para efectos de presentación y pago, solamente lo pagado.

En suma, pregunta si los descuentos por retenciones se deben efectuar conforme al SIIF y según lo indica la Contaduría, al momento de ocurrencia del hecho económico o como lo ha dicho la DIAN, en el momento del pago, en cumplimiento del artículo 76 de la Ley 633 del 2000.

Adicionalmente, se pregunta, si la retención debe registrarse en el momento del pago y el ICA es responsable del régimen común, es válido el registro contable del gasto de la retención asumida al régimen simplificado de conformidad con el artículo 437-2 del Estatuto Tributario, en un período fiscal diferente al que corresponde el gasto por el servicio? Es decir, el gasto del servicio se registra en el año 2013 y el gasto por retención asumida en el 2014? En este sentido: la retención en la fuente por IVA se registra por caja o por causación?

Finalmente, se pregunta si es procedente la solicitud de devolución de retención en la fuente realizada por los contratistas, equivalente al valor pagado en enero, que se registró en el momento de la causación?

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."

A su vez, el artículo 15 del Decreto 406 de 2001, reglamentario de la anterior disposición, señala:

"De conformidad con el artículo 76 de la Ley 633 de 2.000, las entidades ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, deberán causar y practicar retención en la fuente cuando se efectúe el pago sujeto a retención." (subrayado fuera de texto).

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 y se practicará 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 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)

Ahora bien, las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, presupuestalmente están obligadas al SIIF, en efecto el Decreto 2674 de 2012, por el cual se reglamenta el Sistema Integrado de Información Financiera (SIIF) Nación, establece en sus artículos 2 y 3:

"Artículo 2". Definición. El Sistema Integrado de Información Financiera SIIF Nación es un sistema que coordina, integra, centraliza y estandariza la gestión financiera pública nacional, con el fin de propiciar una mayor eficiencia y seguridad en el uso de los recursos del Presupuesto General de la Nación y de brindar información oportuna y confiable.

Artículo 3o. Campo de aplicación. El presente decreto aplica a todas las entidades y órganos que hacen parte del Presupuesto General de la Nación.

Para las Corporaciones Autónomas Regionales y las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, que reciban recursos de la Nación a través del Presupuesto General de la Nación, solo aplicará en lo relacionado con la gestión presupuestal del gasto para el giro de dichos recursos."

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.

Los artículos 375 y 376 del Estatuto Tributario, entre las obligaciones de los agentes retenedores, señalan las siguientes:

***“Artículo 375. Efectuar la retención.** Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción.*

***Artículo 376. Consignar lo retenido.** Las personas o entidades obligadas a hacer la retención, deberán consignar el valor retenido en los lugares y dentro de los plazos que para tal efecto señale el Gobierno Nacional.*

Y, el artículo 382, señala:

***Artículo 382. Obligación de declarar.** Los agentes de retención en la fuente deberán presentar declaración mensual de las retenciones que debieron efectuar durante el respectivo mes, de conformidad con lo establecido en los artículos 604 al 606, inclusive.*

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 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.

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 procederse de la siguiente manera:

“/.../ Así las cosas, las entidades mencionadas, deberán causar, practicar, declarar y consignar las retenciones en la fuente en el momento en que por existir la disponibilidad de recursos se efectúe el pago objeto de retención, descontándola del mismo. /.../

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. (Subrayado fuera de texto).

En cuanto a la manera de armonizar la causación de la retención en la fuente cuando agente retenedor y retenido la registran de manera diferente, la Subdirección Jurídica en el Concepto No. 029144 del 21 de noviembre de 1990, expresó:

"El principio general que rige en materia de retención en la fuente es que esta se causa en el momento en que se efectúe el pago o abono en cuenta sujeto a la misma, lo que ocurra primero. 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." (subrayado fuera de texto).

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, Consejero Ponente Dr. William Giraldo Giraldo, donde esta Corporación, en relación con un caso de retenciones en la fuente practicadas por una Entidad Ejecutora de Presupuesto General de la Nación y las retenciones que podría incluir el sujeto pasivo en su declaración del impuesto sobre la renta, y considerando que atienden para este efecto a sistemas contables distintos, plantea:

"El agente retenedor es el sujeto que interviene en actos u operaciones en los cuales debe, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Dentro de sus obligaciones se encuentran: i) practicar la retención, ii) consignar el valor retenido, iii) expedir certificados por las retenciones practicadas, iv) presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente, y v) responder ante el Estado por las retenciones dejadas de practicar, sin perjuicio de reembolso contra el contribuyente³.

Por su parte, el beneficiario del pago está obligado a declarar en su liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios el total de los ingresos obtenidos (ordinarios y extraordinarios), incluyendo los que no fueron objeto de retención en la fuente, y puede deducir del total del impuesto el valor de las retenciones en la fuente que le fueron practicadas en la respectiva vigencia gravable.

Por regla general, el ingreso se entiende realizado cuando: (i) se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o (ii) cuando el derecho a exigirlo se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago. Se exceptúan de la regla anterior los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan la contabilidad por el sistema de causación, como sucede con la sociedad demandante, puesto que, en estos casos, deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable.

Según el artículo 28 del Estatuto Tributario se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro. En concordancia con lo anterior, el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 señala que en la contabilidad de causación 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.

Ahora bien, tal como lo prevé el artículo 366 del E.T., la retención en la fuente se causa en el momento del pago o abono en cuenta, es decir, ésta se encuentra ligada a la realización del ingreso.

Debe precisarse que 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.

La Sala ha indicado que armonizadas las disposiciones relativas a la causación de los ingresos con las acabadas de mencionar respecto de la retención en la fuente, se concluye que 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, y a que dicha situación no fue desvirtuada por la sociedad.

/.../

De otra parte, no es de recibo el argumento del demandante en el sentido de que los actos demandados aplicaron el artículo 76 de la Ley 633 del 2000, dado que éste solo se mencionó para referirse a los agentes retenedores, pero no como el fundamento legal que dio lugar a la expedición de esos actos, el cual, como se observa en estos, es el artículo 374 del Estatuto Tributario, que establece que el impuesto retenido debe ser acreditado por cada contribuyente con base en el certificado que le haya expedido el agente retenedor.

La anteriores circunstancias no fueron analizadas por el a quo, el cual se limitó a establecer el momento en que se entienden causadas las retenciones, omitiendo verificar si las retenciones declaradas realmente se practicaron en la vigencia gravable discutida.

En ese orden de ideas, si bien el contribuyente está obligado a llevar la contabilidad por el sistema de causación, y, por ende, las retenciones practicadas están sujetas a que el ingreso que las genere se cause en el mismo período; ante la afirmación de la Administración, según la cual, las retenciones declaradas no corresponden a las certificadas por los agentes de retención, le correspondía al Tribunal analizar las pruebas aportadas por la sociedad demandante para tratar de desvirtuar los certificados de retención y los actos administrativos acusados.

Por consiguiente, procede la Sala a verificar si los documentos aportados por la parte demandante demuestran que las retenciones declaradas fueron practicadas en el año 2001.

A este efecto se tiene que 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, que son los siguientes:

- Año gravable y ciudad donde se consignó la retención;
- Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor;
- Dirección del agente retenedor;
- Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención;
- Monto total y concepto del pago sujeto a retención;
- Concepto y cuantía de la retención efectuada;
- La firma del pagador o agente retenedor

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. (Subrayado fuera de texto)

Si bien, con ocasión de las pruebas practicadas por la Administración, de oficio y a petición del contribuyente, los agentes de retención allegaron los documentos referidos a las retenciones efectuadas, la parte demandante solicitó que se reconozca el valor por ella declarado, pues los datos en su contabilidad no corresponden con los certificados por los mencionados agentes, pues, éstos cometieron errores contables.

En el sublite, obran como pruebas: un listado denominado retenciones en la fuente causada ingresos, libro mayor y balance, libros auxiliares, libro balance comprobación de saldos, transacciones por cuenta y beneficiarios –clientes agentes retenedores, y certificados del revisor fiscal.

Al verificarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 381 del E.T., se observa que el listado denominado retenciones en la fuente causada ingresos, solo discrimina el año, NIT, el nombre de los agentes retenedores, y la retención efectuada. Por tanto, no cumple con los requisitos exigidos, toda vez que no registran la ciudad donde se consignó la retención, la dirección del agente retenedor, el monto total y el concepto de pago sujeto a retención y la firma del agente retenedor.

En los libros de contabilidad aportados, únicamente aparecen los movimientos contables efectuados por la sociedad en el año 2001 y los nombres de los terceros que realizaron transacciones con la sociedad, sin que consten los conceptos señalados en el artículo 381 ibídem.

Los certificados del revisor fiscal de la sociedad tampoco cumplen con los requisitos para sustituir los certificados de los agentes de retención, toda vez que en ellos no se registró la ciudad donde se consignó la retención ni la firma del agente retenedor, y tampoco algún documento en el que conste la práctica de dichas retenciones, la cual podía ser soportada con la factura o documento equivalente.

Para la Sala, las diferencias presentadas entre los valores registrados en la contabilidad del contribuyente, y en los certificados de retención, no fueron justificadas por la parte demandante, quién se limitó a soportarlas en sus propios registros contables, sin desvirtuar la certeza que arroja el documento expedido por el agente retenedor.

No es, entonces, que se hubiera dado más credibilidad a los certificados de los agentes de retención, sino que siendo esos los documentos idóneos para demostrar las retenciones en la fuente y, consecuentemente, los ingresos que sirvieron de base a la misma, el concepto, la cuantía, el año gravable, etc., deben prevalecer frente a lo certificado por el revisor fiscal de la sociedad actora, por cuanto en este documento no se encuentra debidamente soportada la práctica de las aludidas retenciones.

De conformidad con lo expuesto, es evidente que la actuación administrativa demandada observó el derecho al debido proceso y de defensa del contribuyente, toda vez que se fundamentó en las pruebas recaudadas en el expediente, desvirtuó los argumentos y la contabilidad de la actora en relación con las retenciones en la fuente declaradas, detectando diferencias que el contribuyente no pudo explicar. Por tanto, no cabe duda de que la actuación acusada observó las normas constitucionales y legales en que debía fundarse y, por consiguiente, debe ser confirmada." (subrayado fuera de texto).

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.

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.

Ahora bien, la disposición en materia de retenciones en la fuente para las Entidades Ejecutoras del Presupuesto General de la Nación, aplica también para los pagos efectuados a los sujetos calificados de acuerdo con el artículo 329 del Estatuto Tributario, en la categoría de empleados, por tratarse de una disposición especial para esas entidades.

De otra parte, la retención en la fuente por concepto de los pagos a que se refiere el artículo 383 del Estatuto Tributario, cuando correspondan a más de una mensualidad, debe atenderse

a lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 2 del Decreto 1070 de 2013, que dispone:

"Parágrafo 2. Para efectos de la aplicación de la tabla de retención en la fuente señalada en el artículo 383 del Estatuto Tributario a las personas naturales pertenecientes a la categoría de empleados cuyos pagos o abonos en cuenta no provengan de una relación laboral, o legal y reglamentaria, se deberá tener en cuenta la totalidad de los pagos o abonos en cuenta efectuados en el respectivo mes".

Siendo necesario precisar, que cuando en un evento como el que trae la norma en cita, el pago lo efectúen las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, deberá atenderse a la totalidad de los pagos efectuados en el mismo mes, bajo el entendido que es ese el momento en el cual debe practicarse la retención en la fuente de acuerdo con la ley, en atención a la norma especial.

Finalmente debe precisarse que la retención en la fuente, se practica una sola vez y, en suma para las entidades en comento, para efectos fiscales 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 como se indica en la sentencia mencionada haya una prueba alternativa con el lleno de los requisitos legales. En este sentido, en tanto sobre el valor que se paga por la entidad ejecutora de presupuesto general de la Nación, correspondiente al valor del bien o servicio, la entidad detrae la retención en la fuente efectivamente en el momento del pago, y el valor efectivamente retenido y certificado deben ser correspondientes, no hay lugar a devolución alguna.

- Frente al tema de retenciones de IVA asumidas al régimen simplificado, se observa que la Ley 223 de 1995, introdujo la retención en la fuente a título de IVA. Esto implica para el adquirente del bien o servicio gravado, detraer una parte del impuesto que le es facturado por el vendedor. En efecto, el artículo 437-2 del Estatuto Tributario dispone: **"Artículo 437-1. Retención en la fuente en el impuesto sobre las ventas.** Con el fin de facilitar, acelerar y asegurar el recaudo del impuesto sobre las ventas, se establece la retención en la fuente en este impuesto, la cual deberá practicarse en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, lo que ocurra primero. /.../"

El impuesto retenido a título de IVA deberá incluirse por el agente retenedor en la declaración de retención en la fuente del período, en la sección pertinente.

Por su parte el artículo 437-2 establece: **"Artículo 437-2. Agentes de retención en el impuesto sobre las ventas.** Actuarán como agentes retenedores del impuesto sobre las ventas en la adquisición de bienes y servicios gravados: /.../

4. Los responsables del régimen común, cuando adquieran bienes corporales muebles o servicios gravados, de personas que pertenezcan al régimen simplificado." /.../

En efecto, tratándose de compras de bienes o servicios a responsables del régimen simplificado, los cuales no deben facturar el IVA, el legislador estableció para el comprador, que de acuerdo con la ley tenga calidad de responsable del impuesto sobre las ventas y agente retenedor a título de IVA, la autoliquidación y asunción de una parte del impuesto, como una retención por IVA al régimen simplificado, y corresponde al cálculo de un IVA teórico, que asume el comprador.

Esta figura atiende igualmente al mecanismo de la retención en la fuente y debe incluirse en la declaración de retención en la fuente del mes en que se autoliquide, y pagarse con la

respectiva declaración mensual de retenciones.

Como quiera que conceptualmente la retención en la fuente a título de IVA, asumida en las compras a responsables del régimen simplificado, tiene el tratamiento de una retención y opera conforme a las reglas que aplican a la misma, y deben incluirse, en la declaración de retención en la fuente, tiene para las Entidades Ejecutoras de Presupuesto General de la Nación, el mismo tratamiento de las retenciones en la fuente. En este sentido, debe causarse y practicarse cuando se efectúe el pago e incluirse en la declaración de retención del respectivo período en la sección de retenciones practicadas a título de impuesto sobre las ventas (I.V.A) atendiendo a la fecha en que pague la obligación.

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.

En los anteriores términos se absuelve su inquietud y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en este ámbito pueden consultarse en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co, siguiendo los íconos: "Normatividad"- "técnica" y seleccionando "Doctrina" y Dirección de gestión jurídica".

Atentamente,

YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina
P/Apbm. R/CNYD

CC. Dr. David Fernando Morales
Administrador SIIF- Nación.
Ministerio de Hacienda y Crédito Público