

RETENCIÓN EN LA FUENTE ORIGINADA POR OPERACIONES EJECUTORAS DEL PRESUPUESTO NACIONAL DE LA NACIÓN

Por: Gustavo Adolfo Rico*

José Darío Zuluaga C.**

César Augusto Restrepo ***

Presentación

La retención en la fuente es el mecanismo a través del cual el estado colombiano recauda de manera anticipada el impuesto de renta de un periodo fiscal determinado.

Dicho mecanismo busca graduar de manera equitativa, justa y progresiva el pago de un tributo al cual un ciudadano colombiano está obligado a contribuir según lo consagra nuestra constitución colombiana en el artículo 95 numeral 9.

Este artículo tiene como finalidad, hacer un análisis paralelo de lo que ocurre cuando la entidad que percibe el ingreso y la que realiza la compra o adquiere el servicio tienen sistemas de contabilidad diferentes haciendo demasiado complejo el tema de la retención en la fuente para el ente económico que recibe el ingreso.

* Contador Público Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA), Especialista en Legislación Tributaria UNAULA.

** Contador Público Universidad de Medellín (U de M), Especialista en Legislación Tributaria UNAULA.

*** Contador Público Universidad de Medellín (U de M), Especialista en Legislación Tributaria UNAULA.

Además, buscamos llegar a una conclusión sabia, lógica y coherente que sirva de directriz a aquellos contadores que tiene en la actualidad este problema, y no tiene la seguridad jurídica y contable que su decisión es concordada en todo sentido al “deber ser” y que por ende es una medida ajustada a derecho.

PALABRAS CLAVE: Retención en la Fuente, Progresividad, Equidad, Sujeto Activo, Sujeto Pasivo, Causación, Imputable, Sistema de Caja, Sistema de Causación

El tema fiscal en nuestro país ha generado muchos debates en cuanto a la interpretación jurídica de la normatividad vigente. Una de esas controversias la vemos originada en el **tema de la causación** de la retención en la fuente, cuando se trata de pagos o abonos en cuenta con entidades ejecutoras del presupuesto nacional de la nación.

Consideramos que existe una diferencia de criterios entre la legislación tributaria y las normas que rigen el presupuesto general de la nación a raíz de la promulgación de la ley 633 de 2001 que en su artículo 76 expresa que **“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.”** Entendemos que la literalidad de la norma se asemeja al decreto 2649 de 1993, el cual rige para entes económicos de carácter privado, en donde especifica de forma clara y precisa en el artículo 48 que la contabilidad se llevara en Colombia bajo el principio de causación.

Es importante afirmar que el Estatuto Tributario en su artículo 28 hace alusión al tema de la causación definiendo para efectos fiscales que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago aunque no se haya hecho efectivo el cobro. Cuando el legislador se refiere al nacimiento de un derecho, hace alusión a que existieron hechos económicos que son imputables directamente al surgimiento de una retención (ya que el ingreso está asociado con la retención), que no es más que un mecanismo utilizado por el estado, para recaudar de forma anticipada un impuesto que ha sido pagado por un sujeto pasivo y recaudo por uno activo, responsable de consignar las sumas retenidas.

Es preciso aclarar que la confusión en cuanto a este tema, se da aun más, cuando el valor reportado en la declaración de renta del retenido no concuerda con las sumas reportadas con el agente retenedor, toda vez a que el agente retenedor no ha practicado aun la retención en la fuente ya que no ha efectuado el pago.

Es importante citar que el Consejo de Estado¹ en sentencia del 13 de mayo de 1994 considera los siguientes preceptos:

1. “La retención en la fuente es un mecanismo a través del cual la Administración logra el recaudo inmediato de un porcentaje preestablecido y que a título de impuesto se retiene cada vez que se efectúen pagos considerados como ingreso tributario para su beneficiario. Conforme el artículo 367 del E.T. el objeto de la retención es que en lo posible el impuesto se recaude en el mismo ejercicio gravable en que éste se cause
2. Según lo prevé el artículo 366 del E.T., la retención en la fuente se causa en el momento del pago o abono en cuenta. Esta última expresión hace referencia a la existencia de la contabilidad por el sistema de causación (artículo 15 Decreto 2160/86), según el cual los ingresos deben denunciarse en el año o período en que se causen, sin perjuicio de que quien realice el pago lleve o no contabilidad o emplee un sistema contable diferente, como es el caso de las entidades públicas.
3. Según el artículo 9o. del mismo Decreto 2160 de 1986, los hechos y operaciones que registra la contabilidad, se consideran cuando se “ha perfeccionado una transacción con terceros y en consecuencia se han adquirido derechos y asumido obligaciones, así no se haya efectuado el pago” que en esencia coincide con lo dispuesto en los artículos 28 y 59 del Estatuto Tributario.
4. Si la retención en la fuente se debe efectuar en el momento en que se realice el pago o abono en cuenta, el contribuyente igualmente, debe incluirla en la declaración correspondiente al mis-

¹ Sentencia de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo.- Sección Cuarta.- Santafé de Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de mil novecientos noventa y cuatro (1994). Expediente No. 5305 Consejero Ponente: Doctor Jaime Abella Zárate.

mo período en que causó el ingreso y le fue practicada la retención.

5. De otra parte, el artículo 17 del Decreto 2314 de 1989, dispone que el sujeto pasivo de retenciones "... deberá incluir las retenciones que le hubiesen practicado por un ejercicio fiscal, dentro de la liquidación privada correspondiente al mismo período y conforme a los certificados expedidos por los diferentes retenedores, está demostrado que las retenciones fueron practicadas por la vigencia fiscal y no puede afanarse válidamente que por haber sido contabilizada una parte en un período diferente, se pierda el derecho a la imputación del total retenido en la declaración correspondiente al año de la vigencia fiscal. Es el mismo Ministerio -Agente Retenedor- quien está certificando que la retención fue practicada por el año de la declaración, aun cuando no se hubiere hecho efectivo el pago que originó sino hasta el año siguiente".

CONCLUSIÓN

Terminamos concluyendo que el hecho de que el Ministerio hubiere dado un tratamiento contable diferente o no coincidente en razón de su sistema de contabilidad presupuestaria (art. 36 Ley 42 de 1993) no afecta la validez de las retenciones practicadas al contratista, ni el derecho de éste de solicitarlas en el año en que le fueron practicadas.

Tratamiento contrario le da la administración de impuestos², la cual mediante los conceptos 029144 de 1990, 020696 de 2001 y principalmente el 42168 de 2007 que es el mas reciente concluye "que 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

2 Dirección de ImpuestoS y Aduana Nacionales –DIAN-.

la fuente, debiendo el retenido ajustarse a esta fecha, cuando las circunstancias descritas así lo exijan”³.

En conclusión debemos separar el tema contable, (decreto 2649/93 para entidades privadas y ley 633/2001 para entidades públicas) del tema fiscal, y como sabemos prima en el campo tributario prima lo fiscal sobre lo contable. Amparados en el artículo 14 del decreto 1000 de 1997 la retenciones deben descontarse en el mismo año fiscal en que fueron practicas, entendiéndose que practicar no es sinónimo de pagar, y si es sinónimo de contabilizar en las entidades obligadas a llevar contabilidad de causación, caso contrario acontece con las entidades ejecutoras del presupuesto, donde no es requisito indispensable la contabilización de la retención para que el contribuyente acredite el derecho de imputarlas en su denuncia rentístico.

Para finalizar, como lo establece el Estatuto Tributario en su artículo 374, el certificado de la retención en la fuente es una obligación formal, la cual puede llegar a perder valor sobre acontecimientos de carácter sustancial, como por ejemplo un contrato, una factura, que indica de manera inequívoca la fecha en que se llevo a cabo el hecho económico.

Significa que sobre las transacciones debe de primar la verdad real y sustancial (art 228 C.P.) sobre la formal, circunstancia que ratifica aun más la postura del Consejo de Estado, de la cual concluimos que aun no exista el certificado de retención en el año gravable del ingreso, el contribuyente tiene todo el derecho a descontarse la retención en la fuente, ya que el certificado no es la única prueba que determina el evento que la retención en la fuente se practico por parte del agente retenedor, por el contrario la contabilidad es plena prueba para el contribuyente que se vio afectado por la diferencias de los sistemas contables (Artículos 772, 773, 774, 775, 776 E.T.) , ya que de no descontarse esta, los

3 Concepto 42168 de 2007 de la DIAN.

principios de equidad, eficiencia y progresividad a los que hace alusión nuestra constitución nacional se verían vulnerados, y reflejados en un mayor pago del tributo para el contribuyente que lleva sus registros contables bajo el sistema de causación.

BIBLIOGRAFÍA

Decreto 1000 /1997.

Ley 633 del 2000.

Decreto 116 de 1996.

Estatuto Tributario 2011.

Sentencia Consejo de Estado Expediente 5305 /1994.

Conceptos DIAN: 42168, 20696, 104513, 106593.