

RAD: 908615

100208221-1366

Bogotá, D.C. **25/08/2021**

Tema	Retención en la fuente
Descriptores	Régimen Tributario Especial
	Retenciones practicadas en exceso
Fuentes formales	Artículos 19 y 358 del Estatuto Tributario
	Artículos 1.2.1.5.1.10., 1.2.1.5.1.36. y 1.2.1.5.1.48 del Decreto 1625 de 2016
	Concepto 064582 del 19 de agosto de 1998 y oficios No. 065553 del 8 de agosto de 2006, Oficios No. 013735 del 2 de junio de 2016, 901179 - int 449 del 16 de mayo de 2020
	Descriptor 4.73. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018.

Cordial saludo

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 y cambiarias, 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 formula una serie de preguntas con base en un convenio de asociación celebrado entre un municipio y una unión temporal, conformada por entidades sin ánimo de lucro, a las cuales se les practicaron retenciones en la fuente y donde se destacó lo ocurrido en el mes de septiembre y siguientes del año 2016 y abril y junio de 2017.

De los antecedentes de la consulta se destaca que este contrato tuvo lugar antes del año 2017 y en la actualidad no se ha liquidado, se encuentra en discusión en Tribunal de Arbitramento y que su valor es a precio unitario sin fórmula de reajuste.

I. Consideraciones frente al tratamiento aplicable a las ESAL en materia de retención en la fuente

Lo primero que se debe precisar es que este Despacho no es competente para avalar o dirimir situaciones particulares, que se derivan de la ejecución del contrato descrito en los antecedentes de la consulta, dado el ámbito atribuido al mismo por el Decreto 4048 de 2008, razón por la cual se analizarán los supuestos planteados de manera general.

Hecha la anterior precisión y, antes de resolver las preguntas planteadas en la consulta, se hace necesario destacar los siguientes elementos de análisis: se trata de un contrato celebrado antes del año gravable 2017 (en el cual entraron en vigencia las modificaciones de la Ley 1819 de 2016

al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta), con una unión temporal integrada, entre otros, por varias ESAL.

Por esta razón, en este capítulo se estudiarán los siguientes temas relacionados con el tratamiento aplicable en materia de retención en la fuente respecto de (i) uniones temporales y (ii) entidades sin ánimo de lucro antes y después del año gravable 2017.

En cuanto al primer punto, la doctrina oficial ha señalado que esta retención debe considerar la forma como factura la unión temporal siendo que, en caso que lo haga bajo su propio NIT, quien efectúe el pago o abono en cuenta debe practicar la respectiva retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y corresponde a sus miembros asumir la retención en la fuente a prorrata de su participación en el ingreso facturado, dada su calidad de no contribuyente del impuesto sobre la renta (artículo 1.6.1.4.10. del Decreto 1625 de 2016).

Sin perjuicio de lo anterior y, con el fin de resolver el segundo punto, para la presente consulta se pone de manifiesto que se trata de una unión temporal integrada por varias ESAL, respecto de las cuales antes de las modificaciones efectuadas por la Ley 1819 de 2016 al Régimen Tributario Especial la interpretación oficial (oficio No. 013735 del 2 de junio de 2016) señalaba:

*“De otra parte, cuando las entidades del régimen tributario especial, son beneficiarios de pagos, el Decreto 4400 fija una regla en materia de retención en la fuente al disponer que, **solamente están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos en cuenta a favor de los contribuyentes con régimen tributario especial, por concepto de ventas provenientes de actividades industriales y de mercadeo y de rendimientos financieros**, de conformidad con los artículos 395 y 401 del Estatuto Tributario y sus reglamentos. En este sentido, **los pagos diferentes a estos conceptos que se efectúen a estas entidades no están sujetos a retención**. No obstante, debe tenerse presente que el hecho que un pago no esté sujeto a retención en la fuente no significa que no esté gravado.” (Se resalta)*

Cuando se presentaban retenciones en la fuente, se daba aplicación al artículo 6 del Decreto 1189 de 1988, norma compilada en el 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016.

Es importante mencionar que este tratamiento era aplicable a las ESAL por el hecho de tener esa calidad, a diferencia de lo que ocurre a partir del año gravable 2017 donde esto depende de si estas entidades hacen parte del Régimen Tributario Especial o no. En efecto, luego de la entrada en vigencia de la Ley 1819 de 2016, se debe considerar lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario, así como los artículos 1.2.1.5.1.36. y 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016, para estas entidades.

Es preciso recordar que el artículo 19 del Estatuto Tributario dispone que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y, de manera excepcional, podrán solicitar ante la administración tributaria su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos allí señalados (constitución legal, objeto social de interés general y según actividad meritoria, no reembolso ni distribución de los aportes), proceso que se encuentra regulado en los artículos 19 y 356-2 del Estatuto Tributario y en los artículos 1.2.1.5.1.1. al 1.2.1.5.1.16. del Decreto 1625 de 2016.

También es preciso recordar que las ESAL constituidas a 31 de diciembre de 2016, para continuar en dicho régimen debían adelantar el proceso de permanencia, de que tratan principalmente los artículos 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.1.3. y 1.2.1.5.1.8. del Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas, en caso que las ESAL no sean parte del Régimen Tributario Especial serán contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario y, en consecuencia, materia de retención en la fuente.

En cuanto al tratamiento de retención en la fuente aplicable el Oficio No. 901179 - int 449 del 16 de mayo de 2020 señaló:

“Tratándose de las retenciones en la fuente aplicables a las entidades del Régimen Tributario Especial, el artículo 358 del Estatuto Tributario, el artículo 1.2.1.5.1.36. y el artículo 1.2.1.5.1.48 del Decreto 1625 de 2016 señalan que estas serán aplicables a los ingresos correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, cualquiera que sea la modalidad de los mismos. Estos pagos estarán sujetos a retención en la fuente por parte de la entidad estatal contratante, a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementario vigente, sobre el monto total del pago o abono en cuenta.

No ocurre lo mismo con los ingresos obtenidos por las entidades producto de actividades meritorias y complementarias, diferentes a la ejecución de contratos de obra pública e interventoría. En este caso no debería tener lugar la retención en la fuente, tema regulado por el artículo 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016 y sobre la cual el descriptor 4.71. del Concepto No. 0481 de 2018 interpretó:

(...)

La finalidad perseguida en estos casos es evitar solicitudes de devolución de saldos a favor que se puedan generar por efecto retenciones en la fuente a las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, teniendo en cuenta que el beneficio neto o excedente tiene el carácter de exento, en los términos anteriormente mencionados.

En ese sentido la interpretación del artículo 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016, debe hacerse en consideración a todas las actividades (meritorias y complementarias) que desarrollen las entidades del Régimen Tributario Especial, con el fin de darle plena aplicabilidad al artículo 358 del E.T. y que no se configuren saldos a favor, razón por la cual los pagos a abonos en cuenta realizados en virtud del desarrollo de estas actividades no estarán sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario. (...)” (Negrilla fuera del texto)

En consecuencia, en el evento que se hayan practicado retenciones en la fuente sin haber lugar a ello, se debe atender a las disposiciones de que trata el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 (...).” (Subrayado por fuera de texto).

II. Respuesta a las preguntas formuladas

Hechas las anteriores precisiones, se dará respuesta general a las preguntas en el orden en que fueron planteadas, no sin antes reiterar que no le corresponde a este Despacho pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica.

- 1. ¿Es factible aplicar bajo la realidad de un contrato de suministro y/o de servicios, la retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta susceptibles de constituir ingreso tributario a entidades sin ánimo de lucro durante la ejecución de un convenio de asociación? en caso afirmativo ¿cuál sería la base gravable y tarifa que se debería aplicar en estos eventos?**

De acuerdo a lo analizado en el capítulo I anterior, deberá diferenciarse en cada caso particular el momento en que se realizó el pago o abono en cuenta, es decir, si fue en el año 2016 (o antes) o en el año 2017, para efectos de determinar las reglas especiales aplicables en materia de retención en la fuente, según se explicó.

- 2. ¿Para el año 2016 y 2017 fechas en que se practicaron las retenciones en la fuente del impuesto a la renta, eran las entidades sin ánimo de lucro sujetos de esta obligación? Son las entidades sin ánimo de lucro contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.? En caso afirmativo, indicar el marco jurídico vigente aplicable bajo el entendido que algunas retenciones fueron realizadas de forma previa a la expedición del decreto 1625 de 2016.**

Frente a esta pregunta resultan aplicables las conclusiones expuestas en la respuesta al punto anterior.

- 3. ¿Qué requisitos deben cumplir las entidades sin ánimo de lucro para continuar en el régimen especial tributario a partir del año 2017?**

En caso que la entidad hiciera parte de los supuestos planteados en los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, se debió adelantar el proceso de permanencia a que se refirieron, entre otros, los artículos 1.2.1.5.1.1., 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.6., 1.2.1.5.1.7., 1.2.1.5.1.8. del Decreto 1625 de 2016. De tratarse de entidades constituidas a partir de 2017 se deberá solicitar su calificación según lo dispuesto en los artículos 1.2.1.5.1.1. y siguientes del Decreto 1625 de 2016.

- 4. ¿Cuál es el procedimiento que debe agotar las entidades sin ánimo de lucro para continuar en el régimen especial tributario a partir del año 2017?**

Por favor remitirse a la respuesta del punto anterior.

- 5. El procedimiento establecido en el artículo 1.2.4.16. del decreto 1625 de octubre 11 de 2016, establece que el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente. Por lo anterior.**

- 5.1. Si el contratista, solicitó el reintegro de los dineros descontados por retención en la fuente en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, ¿es procedente la devolución y reintegro de esos dineros si el solicitante no manifestó expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente?**
- 5.2. ¿Qué efectos de procedimiento, fiscales y/o tributarios se produce si la solicitud de reintegro no contiene la citada manifestación?**

La interpretación oficial ha indicado que en el evento que se hayan practicado retenciones en la fuente sin haber lugar a ello, se debe atender a las disposiciones del artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016. Esta norma tiene los requisitos y unos ámbitos temporales que se deben considerar y cumplir:

“Artículo 1.2.4.16. Reintegro de valores retenidos en exceso. Cuando se efectúen retenciones por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios, en un valor superior al que ha debido efectuarse, el agente retenedor podrá reintegrar los valores

retenidos en exceso o indebidamente, previa solicitud escrita del afectado con la retención, acompañada de las pruebas, cuando a ello hubiere lugar.

En el mismo período en el cual el agente retenedor efectúe el respectivo reintegro podrá descontar este valor de las retenciones en la fuente por declarar y consignar. Cuando el monto de las retenciones sea insuficiente podrá efectuar el descuento del saldo en los períodos siguientes.

Para que proceda el descuento el retenedor deberá anular el certificado de retención en la fuente, si ya lo hubiere expedido y conservarlo junto con la solicitud escrita del interesado.

*Cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención, el solicitante **deberá, además, manifestar expresamente en su petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente.** (...)*. (Negrilla fuera del texto).

De conformidad con lo anterior, en cada caso particular se deberá dar fiel cumplimiento a los requisitos señalados en la norma citada, lo que incluye la necesidad de manifestar expresamente en la petición que la retención no ha sido ni será imputada en la declaración de renta correspondiente cuando el reintegro se solicita en el año fiscal siguiente a aquel en el cual se efectuó la retención.

6. *Sí los dineros retenidos por concepto de retención en la fuente del impuesto de renta durante la ejecución de un contrato - Convenio Asociación no ingresaron al patrimonio del municipio y fueron girados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN ¿cuál es el plazo, trámite y procedimiento de devolución que debe seguirse y a quien corresponde realizarlo, en caso que a ello hubiere lugar?*

Para el caso de haberse practicado retención en la fuente a una entidad del Régimen Tributario Especial, el descriptor 4.73. del Concepto General Unificado No. 0481 del 27 de abril de 2018, interpreta:

“En el evento que se haya practicado retención en la fuente por estos conceptos, por parte de los agentes de retención, la entidad tendría las siguientes alternativas para recuperar las sumas sometidas a retención:

- 1. A través de la presentación de la declaración del impuesto de renta y complementario, donde se incorporaría el monto de las retenciones en la fuente practicadas y que podría dar lugar a un saldo a favor, que puede ser solicitado en devolución y/o compensación en los términos del artículo 850 del E.T. o;*
- 2. Mediante el procedimiento consagrado en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 (que compila el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988).”*

7. *Sí los pagos o abonos en cuenta que se hicieron a la unión temporal, se realizaron con los aportes del ente territorial destinados a la ejecución del contrato - convenio, es procedente la devolución de dichas retenciones del impuesto a la renta al contratista si se trata de entidades sin ánimo de lucro?*

En este punto es necesario indicar que no es competencia de este Despacho validar la forma como debió actuar el agente de retención en casos particulares. Sin perjuicio de lo anterior, debe reiterarse el deber que tiene éste de realizar la correspondiente retención en la fuente con base en

lo dispuesto en la ley y la reglamentación vigente aplicable a las ESAL, como se explicó en el punto I anterior.

8. Bajo el esquema de contratación de precios unitarios previsto en la legislación ¿es válido considerar la reclamación para la devolución de la retención de la fuente por Impuesto de Renta, a pesar de la renuncia expresa del contratista?

Frente a esta pregunta resultan aplicables las conclusiones expuestas en la respuesta al punto anterior. En este punto de manera adicional se agrega que, independientemente de la modalidad contractual pactada, se debe dar cumplimiento al ordenamiento jurídico tributario y, para el caso materia de análisis, lo previsto para retenciones en la fuente y su posibilidad de reintegro cuando se han practicado en exceso o partiendo de supuestos erróneos.

9. En el marco tributario nacional vigente teniendo en cuenta el esquema de contratación de precios unitarios de pago pactado en un contrato- convenio de asociación y que comprende y remunera la totalidad de las actividades y/o servicios que sean necesarios para la ejecución de su objeto, de conformidad con lo pactado, e incluye todos los costos directos e indirectos, gastos de administración, imprevistos ordinarios y utilidades, entre otros, del contratista, ¿es viable considerar bajo ese esquema a las entidades sin ánimo de lucro como contribuyentes y obligadas al pago del impuesto sobre la renta y complementarios?

Las ESAL que cumplan con los requisitos para hacer parte del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementarios, tendrán el tratamiento previsto en la ley, el reglamento y la interpretación oficial mencionada a lo largo de este oficio, lo cual supone además que en materia de retención en la fuente se observe lo dispuesto en el artículo 358 del Estatuto Tributario y la interpretación expuesta en el oficio No. 901179 - int 449 del 16 de mayo de 2020.

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” – “técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLAS
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por
NICOLAS BERNAL ABELLA
Fecha: 2021.08.23
20:54:26 -05'00'

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda