

Subdirección de Normativa y Doctrina

**Virtual Radicado No.  
000S2022906714**

100208192-1088

Bogotá, D.C. **05/09/2022**

Tema: Retención en la fuente  
Procedimiento tributario

Descriptores: Agentes de retención – responsabilidades  
Información exógena  
Documento soporte de pago de nómina electrónica  
Conmutación pensional parcial

Fuentes formales: Artículo 102 del Estatuto Tributario  
Artículos 2.2.8.8.23. y 2.2.8.8.35. del Decreto 1833 de 2016  
Artículos 1 y 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021  
Artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000124 de 2021  
Oficios No. 075987 del 16 de octubre de 2005, 025550 del 30 de  
abril de 2013, 068177 del 30 de diciembre de 2014 y 915461 del  
17 de diciembre de 2021  
Descriptor 4.2.6.2. del Concepto Unificado No. 9011428 del 19 de  
agosto de 2022  
Conceptos No. 013694 del 17 de diciembre de 2008 y 911428 - int  
0106 del 19 de agosto de 2022

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 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 ampliación de la respuesta dada a sus inquietudes a través del Oficio No. 915461 del 17 de diciembre de 2021. En ese sentido, requiere se resuelvan las siguientes preguntas:

Subdirección de Normativa y Doctrina

“(...)

2.1. *Certificado de ingresos y retenciones: ¿Las conclusiones plasmadas en el OFICIO 915461 sobre la obligación de emitir certificados de retención en la fuente en la figura de la conmutación pensional parcial, son aplicables a los Patrimonios Autónomos de Garantía? Es decir, ¿Quién debe emitir los certificados de retención en la fuente asociados al pago de pensiones en el caso de los patrimonios autónomos de garantía? ¿es la sociedad fiduciaria que administra el patrimonio autónomo?*

2.2. *Información exógena: ¿Las conclusiones plasmadas en el OFICIO 915461 sobre la obligación de realizar el reporte de información exógena en la figura de la conmutación pensional parcial, son aplicables a los Patrimonios Autónomos de Garantía? Es decir, ¿Quién debe realizar el reporte de la información exógena asociada a los pagos pensionales en el caso de los patrimonios autónomos de garantía? ¿es la sociedad fiduciaria que administra el patrimonio autónomo?*

2.3. *Nómina electrónica: ¿Las conclusiones plasmadas en el OFICIO 915461 sobre la obligación de emitir el soporte de nómina electrónica en la figura de la conmutación pensional parcial, son aplicables a los Patrimonios Autónomos de Garantía? Es decir, ¿Quién debe emitir el soporte de nómina electrónica asociado a los pagos pensionales en el caso de los patrimonios autónomos de garantía? ¿el empleador?*

*Adicionalmente, respetuosamente se solicita se aclare ¿cuál es la sanción aplicable en caso de que se omita el deber de emitir el soporte de nómina electrónica estando obligado a ello?”*

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica, por lo que corresponderá al peticionario definir, en su caso puntual, las obligaciones tributarias sustanciales y formales a las que haya lugar.

Para efectos de lo solicitado, en el presente oficio se realizará un análisis de la figura de la conmutación pensional y la fiducia en garantía en el marco de los mecanismos de normalización pensional. Posteriormente, se revisará la doctrina vigente que sobre la fiducia en garantía se ha expedido, para finalmente resolver las preguntas formuladas por el peticionario.

### **1. Consideraciones preliminares sobre la conmutación pensional y la fiducia en garantía**

Como se indicó en el Oficio No. 915461 del 17 de diciembre de 2021, la conmutación pensional parcial es un mecanismo jurídico y contable, a través del cual una entidad empleadora, para lograr la normalización de su pasivo pensional, transfiere a un tercero, mediante el pago de una suma establecida, la responsabilidad jurídica del pago de pensiones a su cargo. La conmutación puede ser parcial y esta constituye una especie en relación al género de mecanismos de normalización del pasivo pensional (cfr. Sentencia C-090 de 2011)

También señaló la mencionada doctrina que, tratándose de la conmutación pensional, las obligaciones pensionales cubiertas por este mecanismo se podrán administrar mediante

Subdirección de Normativa y Doctrina

patrimonios autónomos, los cuales se administran a través de sociedades fiduciarias, administradoras de fondos de pensiones o por consorcios o uniones temporales constituidos por este tipo de entidades, esto en atención a lo dispuesto en el artículo 2.2.8.8.23. del Decreto Único Reglamentario 1833 de 2016 “*Por medio del cual se compilan las normas del Sistema General de Pensiones*” (norma que compila el artículo 4 del Decreto 941 de 2002).

Respecto de los patrimonios autónomos de garantía el artículo 2.2.8.8.35. de este Decreto Único (norma que compila el artículo 16 del Decreto 941 de 2002) precisa:

*“Artículo 2.2.8.8.35. Patrimonios autónomos de garantía. Como mecanismo de normalización pensional, los empleadores a los que hace referencia el artículo 2.2.8.8.20. del presente decreto **podrán constituir patrimonios autónomos destinados a la garantía y pago de obligaciones pensionales.** Estos patrimonios se registrarán por las disposiciones del presente capítulo en materia de reglas de administración, régimen de inversiones, recursos y activos de los patrimonios.*

*No obstante, en la medida en que los patrimonios autónomos de garantía **no tienen por objeto la conmutación de obligaciones pensionales, los empleadores seguirán siendo responsables directos del pago de las mismas** y no podrán beneficiarse de los efectos contables previstos en el presente capítulo para los fines de la conmutación de obligaciones”. (Subrayado y negrilla fuera de texto)*

Nótese como la fiducia en garantía que tenga por objeto el respaldo y pago de obligaciones pensionales, si bien hace parte de las alternativas con las que cuentan los empleadores para la normalización de su pasivo pensional, no se considera como un mecanismo de conmutación pensional. Por esta razón, las disposiciones reglamentarias relacionadas con este tema (cfr. artículos 2.2.8.8.22. a 2.2.8.8.38. del Decreto 1833 de 2016) solo resultan aplicables respecto a su administración, régimen de inversiones, recursos y activos de los patrimonios.

Finalmente, sobre los mecanismos de normalización del pasivo pensional este Despacho se pronunció mediante el Concepto No. 013694 del 17 de diciembre de 2008 que se adjunta para su conocimiento y fines pertinentes.

## 2. Doctrina vigente sobre la fiducia en garantía

El Oficio No. 025550 del 30 de abril de 2013 señaló que la finalidad de la transferencia de bienes al patrimonio autónomo es constituir una masa de bienes con el fin de garantizar obligaciones extralegales en materia pensional adquiridas por el fideicomitente, que para el caso es el empleador. Para los casos de la fiducia en garantía que tenga por objeto el respaldo y pago de obligaciones pensionales, esta doctrina indicó que los recursos que administra se rigen por las reglas generales del parágrafo 1 del artículo 102 del Estatuto Tributario, a saber:

*“(…) el fiduciario deberá practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para los beneficiarios de los mismos, a las tarifas que correspondan a la naturaleza de los correspondientes ingresos, de acuerdo con las disposiciones vigentes”. (Negrilla fuera de texto)*

## Subdirección de Normativa y Doctrina

Por su parte, este Despacho mediante el Oficio No. 068177 del 30 de diciembre de 2014 determinó que el fiduciario debe cumplir con todas las obligaciones formales señaladas en las normas, que le correspondan al patrimonio autónomo administrado con cargo a los recursos del mismo (cfr. numeral 5° del artículo 102 del Estatuto Tributario). También reiteró la obligación de practicar retención en la fuente sobre los valores pagados o abonados en cuenta, susceptibles de constituir ingreso tributario para su beneficiario, según el citado parágrafo 1.

Así las cosas, una de las conclusiones preliminares respecto de la fiducia en garantía que tenga por objeto el respaldo y pago de obligaciones pensionales es que en el evento que a través de esta se realicen los pagos por estos conceptos, le corresponderá al fiduciario actuar como agente de retención y cumplir con las obligaciones formales que le correspondan. Esta conclusión general se basa en lo previsto en el Decreto 1833 de 2016, según se explicó anteriormente.

Ahora bien, será necesario corroborar -en cada caso particular- si, por el contrario, los empleadores además de ser responsables directos por el pago tienen a su cargo realizarlo, según lo dispuesto en el artículo 2.2.8.8.35. del Decreto 1833 de 2016. Esta precisión tendrá incidencia en la forma como se cumple con la obligación de retener en la fuente y expedir los certificados de retención y el reporte de información exógena, tal como se analizará a continuación.

### **3. Análisis de las preguntas formuladas**

#### **3.1. Certificados de retención en la fuente**

Tal como se indicó en el punto 2 del presente oficio, para el caso de la fiducia en garantía que tenga por objeto el respaldo y pago de obligaciones pensionales, se deberá analizar si es el fiduciario o el empleador quien realiza el pago por estos conceptos, pues esto determina quién cumple con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente.

#### **3.2. Reporte de información exógena**

La conclusión expuesta en el punto 3.1. también resulta aplicable en este supuesto, es decir, para el caso de la fiducia en garantía se deberá analizar si es el fiduciario o el empleador quien realiza el pago por estos conceptos, pues esto determina quién tiene a cargo el cumplimiento de la información exógena.

En ese sentido, nótese como el literal f) del artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000124 del 28 de octubre de 2021 estableció que dentro de los sujetos obligados a presentar información exógena por el año gravable 2022 están las personas naturales y sus asimiladas, las personas jurídicas y sus asimiladas, así como los demás obligados a practicar retenciones y autorretenciones en la fuente a título del impuesto sobre la renta, impuesto sobre las ventas - IVA y timbre, durante ese año gravable. Adicionalmente, el artículo 35 de esta resolución establece:

Subdirección de Normativa y Doctrina

*“Título VII  
Información solicitada en virtud del artículo 631-3 del Estatuto Tributario  
Capítulo 1  
Ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones*

**Artículo 35. Información de ingresos y retenciones por rentas de trabajo y de pensiones.** *Las personas y entidades señaladas en el artículo 1 de la presente Resolución, que realicen pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas de trabajo y de pensiones, durante el año gravable, deberán reportar la siguiente información, de acuerdo con los parámetros establecidos en el Formato 2276 Versión 4: (...). (Negrilla fuera de texto)*

Debe señalarse también que lo indicado en el Oficio No. 915461 del 17 de diciembre de 2021, para el presente caso también se debe observar, esto es, que se deberá analizar la correspondiente resolución de exógena -del respectivo año gravable- para determinar si hay lugar o no al envío de información adicional. Esto en consideración a que los supuestos planteados por el peticionario se enfocan en la retención en la fuente aplicable para el caso de los pensionados, pero es posible que tanto el empleador como el administrador del patrimonio autónomo realicen actividades propias, respecto de las cuales se pueden generar obligaciones adicionales.

### 3.3. Nómina electrónica

Según lo dispuesto en los artículos 1 y 4 de la Resolución DIAN No. 000013 de 2021 están obligados a generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste del citado documento, aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que realizan pagos o abonos en cuenta que se derivan de una vinculación, por una relación laboral o legal y reglamentaria y por pagos a los pensionados a cargo del empleador, que requieran soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas -IVA, cuando aplique.

De ahí que en el Oficio No. 915461 del 17 de diciembre de 2021 se llegara a la conclusión que si el empleador es quien efectúa el desembolso de los recursos al patrimonio autónomo con el que se realiza dicho pago, será obligatorio el cumplimiento de la obligación en comento, siempre que el contribuyente requiera soportar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Para este Despacho esta tesis jurídica también resulta aplicable al presente caso, a pesar de ser la conmutación parcial y la fiducia en garantía (que tenga por objeto el respaldo y pago de obligaciones pensionales) mecanismos de normalización pensional diferentes. En efecto, se reitera que la obligación de generar y transmitir para validación el documento soporte de pago de nómina electrónica y las notas de ajuste gira en torno al contribuyente y la necesidad de contar con el soporte de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Por último, respecto de su pregunta sobre la sanción aplicable en caso de que se omita el deber de emitir el soporte de nómina electrónica estando obligado a ello, se adjunta copia del

Subdirección de Normativa y Doctrina

descriptor 4.2.6.2. del Concepto Unificado No. 911428 - int 0106 del 19 de agosto de 2022, para su conocimiento y fines pertinentes.

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](http://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  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín  
Tel: 6079999 Ext: 904101  
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda

Aprobó: Comité de Normativa y Doctrina del 29/08/2022

Anexo: Concepto 013694 del 17 de diciembre de 2008 y Concepto Unificado No. 911428 - int 0106 del 19 de agosto de 2022