

100208192-153

Bogotá, D.C., 5 de marzo de 2024

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Séptima adición al Concepto General sobre el impuesto sobre la renta y complementarios con motivo de la Ley 2277 de 2022.

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptor: Retención en la fuente
Autorretención en la fuente
Fuentes formales: Artículos 1.2.4.6.2., 1.2.4.9.1, 1.2.4.10.5, 1.2.4.10.12., 1.2.6.6., a 1.2.6.11. del Decreto 1625 de 2016.
Artículo 1 del Decreto 260 de 2023.

Cordial saludo.

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Mediante el presente pronunciamiento, se absolverán diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto sobre la renta y complementarios (el «Impuesto» en adelante) con motivo del Decreto 261 de 2023, con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 006363 – interno 618 del 29 de mayo de 2023).

IX. RETENCIÓN EN LA FUENTE

2. ¿Son concurrentes la autorretención especial establecida en el parágrafo 2 del artículo 365 del Estatuto Tributario y la autorretención en la fuente por ingresos provenientes de la exportación de hidrocarburos, carbón y demás

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

productos mineros establecida en el inciso 2 del párrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario?

Sí, son concurrentes la autorretención especial del párrafo 2 del artículo 365 y la del inciso 2 del párrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario. Ambas autorretenciones, reguladas en artículos distintos del Estatuto Tributario y con su correspondiente desarrollo reglamentario, prevén expresamente la concurrencia de éstas, en los incisos 3 y 4 del artículo 1.2.6.6. y en el párrafo 2 del artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016 respectivamente:

«(...) Lo anterior sin perjuicio de que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario de que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, de conformidad con las disposiciones vigentes del Impuesto sobre la renta y complementario.

Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el párrafo 1 del artículo 368 del Estatuto Tributario, tengan la calidad de autorretenedores, deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, si cumplen las condiciones de los numerales 1 y 2 (...)» (énfasis propio).

«Párrafo 2. Lo previsto en este artículo se aplica sin perjuicio de las demás disposiciones sobre la materia.» (énfasis propio).

Sobre este mismo asunto, la interpretación oficial de este Despacho³ ha conceptuado que:

«La autorretención de que trata el artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 de 2016 es exigible, entre otros sujetos, a las sociedades nacionales contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del SENA, del ICBF y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, en los términos del artículo 114-1 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, el sustento de esta autorretención yace en la facultad del Gobierno nacional consagrada en el párrafo 2 del artículo 365 ibidem.

·Por su parte, de conformidad con el artículo 366-1 ibidem, el Gobierno nacional puede establecer porcentajes de retención en la fuente sobre ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional provenientes del exterior en moneda extranjera, de la cual, no obstante, están exonerados -entre otros- los ingresos por concepto de exportaciones de bienes siempre y cuando las divisas que se generen sean canalizadas a través del mercado cambiario.

Así pues, es evidente que la autorretención de que trata el párrafo 2° del artículo 365 del Estatuto Tributario obedece a unas facultades y supuestos completamente

³ Oficio 908077 - interno 1343 del 8 de noviembre de 2022

diferentes de las relacionadas con la retención en la fuente prevista en el artículo 366-1 ibidem.

Por ende, las sociedades nacionales que obtengan ingresos constitutivos de renta o ganancia ocasional, provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de exportaciones de bienes, están obligadas a practicar sobre los mismos la autorretención regulada en los artículos 1.2.6.6. y siguientes del Decreto 1625 de 2016.» (énfasis en el texto original).

Por lo tanto, ambas autorretenciones concurren, como lo ha reconocido la doctrina oficial⁴ en repetidas ocasiones, en la medida en que: (i) tienen origen distinto; (ii) tienen propósito distinto; y (iii) tienen reglamentación distinta, que permite expresamente su concurrencia.

3. ¿Aplica el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 a una sociedad que exporta carbón y cuál es la base?

El artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016, desarrolla el inciso 2 del párrafo 1 del artículo 366-1 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, aplica a los ingresos «por concepto de exportación de hidrocarburos y demás productos mineros, para lo cual el exportador actuará como autorretenedor.»

Particularmente, el numeral segundo del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016, consagra el tratamiento previsto para las exportaciones de carbón así:

«2. Exportaciones de carbón. Extracción de hulla (carbón de piedra) CIU- 0510 Y extracción de carbón lignito CIU-0520: 5,4%»

La base para aplicar el artículo 1.2.4.10.12. Decreto 1625 de 2016, es el valor bruto del pago o abono en cuenta por concepto de divisas provenientes del exterior. Este tratamiento se encuentra en el primer inciso, del artículo citado que reza:

«Las tarifas de autorretención y retención en la fuente a título de impuesto de renta y complementarios sobre el valor bruto del pago o abono en cuenta por concepto de divisas provenientes del exterior por exportación de hidrocarburos, carbón y demás productos mineros serán: (...)»

Por lo tanto, el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 sí aplica a una sociedad que exporta carbón. Lo anterior, sin perjuicio de las demás disposiciones que apliquen sobre la materia⁵

4. ¿Una sociedad de comercialización internacional que exporta coque, debe practicar la autorretención del artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016?

⁴ Al respecto, ver conceptos 0001832 de 2018; 000629 de 2018; 900887 de 2017; 006274 de 2017; 005623 de 2023; 908077 de 2022; y oficio 904130 de 2022.

⁵ Cfr. párrafo 2 del artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016 (e.g. autorretención especial del artículo 1.2.6.6. y s.s. del Decreto 1625 de 2016).

El proceso de coquización se encuentra descrito en la división 1910 de la Clasificación de Actividades Económicas CIIU Rev. 4 A.C. 2020⁶ así:

«El proceso de coquización consiste en la separación de los compuestos volátiles del carbón mineral, mediante calentamiento a alta temperatura (1000 a 1200 °C) en ausencia de oxígeno. La mezcla de productos volátiles separados constituye el gas de coquería, mientras el material sólido de aspecto poroso constituye el coque; asimismo en este proceso se obtienen por lixiviación compuestos como el alquitrán de hulla. Esta clase incluye:

- La producción de coque y semicoque a partir de la hulla y el lignito, ya sea en grandes baterías de coquización o pequeños hornos de colmena.*
- La producción de gas de coquería, aunque generalmente el funcionamiento de hornos de coque sea utilizado parcial o totalmente para el abastecimiento de los mismos hornos.*
- La producción de alquitrán de hulla y de lignito crudo.*
- La producción de brea y coque de brea.»*

Por su parte, el numeral 2 del artículo 1.2.4.10.12. establece un tratamiento particular para ciertas exportaciones de carbón y para los demás productos mineros, así:

«2. Exportaciones de carbón. Extracción de hulla (carbón de piedra) CIIU- 0510 y extracción de carbón lignito CIIU-0520: 5,4%.

Cuando las exportaciones las realicen las sociedades de comercialización internacional la base para practicar la autorretención se determinará por la diferencia entre el valor bruto del pago o abono en cuenta en divisas provenientes del exterior por la exportación y el valor de la venta facturada por el productor de carbón a la sociedad de comercialización internacional.

Tratándose de carbón, cuando los productores vendan a sociedades de comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios del 5,4% al productor en el momento del pago o abono en cuenta.

Lo establecido en el artículo 1.2.4.6.2. de este Decreto no aplicará en estos casos.

3. Exportaciones de demás productos mineros, incluyendo el oro: 1 %.» (énfasis propio).

Como se desprende de la norma transcrita, el tratamiento del numeral 2 sólo aplica para carbón de piedra y carbón lignito -con su correspondiente tratamiento para las sociedades de comercialización internacional de las actividades CIIU 0510 y CIIU 0520- respectivamente. Sin perjuicio de lo anterior, el numeral 3 aplicaría a la exportación de

⁶ Adoptada por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, mediante resolución 1232 de 2022.

demás productos mineros, sin que este numeral consagre un tratamiento especial aplicable a las sociedades de comercialización internacional.

Así las cosas, el numeral 3 del artículo 1.2.4.10.12. aplicaría a las sociedades de comercialización internacional que exporta coque⁷.

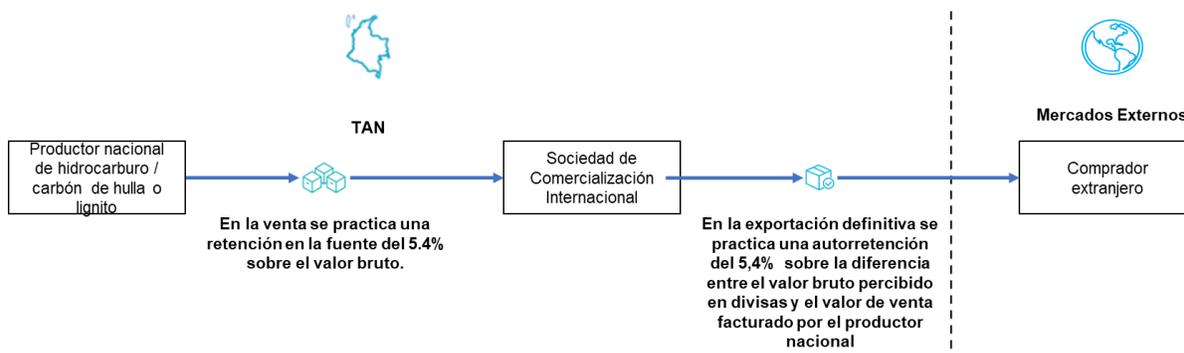
5. ¿Una sociedad de comercialización internacional debe practicar la autorretención del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 al comprar carbón en territorio nacional?

El artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 contiene tres supuestos en los que tiene lugar la retención en la fuente según las tarifas allí establecidas: (i) exportación de hidrocarburos; (ii) exportación de carbón; y (iii) exportación de los demás productos mineros y que incluye el oro. La regla general es que esta retención aplica para las divisas procedentes del exterior. A su vez, consagra una regla especial para la retención que practica la sociedad de comercialización internacional, en los primeros dos escenarios, así:

«Cuando las exportaciones las realicen las sociedades de comercialización internacional la base para practicar la autorretención se determinará por la diferencia entre el valor bruto del pago o abono en cuenta en divisas provenientes del exterior por la exportación y el valor de la venta facturada por el productor de hidrocarburos a la sociedad de comercialización internacional.»

«Tratándose de hidrocarburos [o carbón], cuando los productores vendan a sociedades de comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios del 5,4% al productor en el momento del pago o abono en cuenta.»

A continuación, se ilustra la regla aplicable a las sociedades de comercialización:



En los anteriores términos, una sociedad de comercialización internacional debe practicar la autorretención del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 al comprar carbón en territorio nacional.

⁷ Esto, en el entendido en que el coque sea un producto mineral.

6. ¿Cuándo una sociedad que no es de comercialización internacional que compra carbón a un productor nacional aplica el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016?

Tal como se analizó en el punto #4 de este título, la retención del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016 establece tres supuestos especiales para aplicar la respectiva autorretención y dos casos especiales para sociedades de comercialización internacional. Por lo tanto, si una sociedad nacional no está dentro los supuestos establecidos en el artículo 1.2.4.10.12, se deberá practicar la regla general en materia de retención en la fuente de acuerdo con el artículo 1.2.4.9.1. del Decreto 1625 de 2016.

7. Una sociedad de comercialización internacional que compra carbón al productor para realizar el proceso industrial de coquización y posteriormente vender coque ¿debe practicar retención en la fuente del 5.4% de acuerdo al artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016?

Reiterando lo señalado en la doctrina vigente⁸, por regla general, las compras efectuadas por las sociedades de comercialización internacional no están sujetas a retención en la fuente, según lo dispone el inciso primero del artículo 1.2.4.6.2. del Decreto 1625 de 2016. Sin embargo, el artículo 1.2.4.10.12. en el numeral 2, establece una excepción a la regla general cuando se trata de carbón adquirido por una sociedad de comercialización internacional:

«(...) *Tratándose de carbón, cuando los productores vendan a sociedades de comercialización internacional, estas practicarán la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementarios del 5,4% al productor en el momento del pago o abono en cuenta*» (énfasis propio).»

Por lo tanto, cuando una sociedad de comercialización internacional compra carbón al productor nacional, debe practicar la retención en la fuente señalada en el artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016.

8. Si una sociedad de comercialización internacional hace una compra a un productor nacional local, sin acogerse a los beneficios tributarios establecidos en el artículo 68 del Decreto 1165 de 2019, ni emite Certificado al Proveedor, y el proveedor le emite la correspondiente factura sin ningún tratamiento tributario especial ¿debe la sociedad practicar retención en la fuente a dicho productor a la tarifa del 5,4% establecida en el inciso 2° del numeral 2 del artículo 1.2.4.10.12. del Decreto 1625 de 2016?

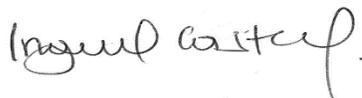
El tratamiento sobre retención y autorretención en la fuente previsto en el artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016 para las sociedades de comercialización internacional, no está condicionado al cumplimiento de los requisitos del artículo 68 del

⁸ Oficio 904130 del 24 de mayo de 2022

Decreto 1165 de 2019, ni a la emisión de Certificado al Proveedor. Por lo tanto, si una sociedad de comercialización internacional cumple con los supuestos de hecho de los numerales 1 o 2 del artículo 1.2.4.10.12 del Decreto 1625 de 2016 para las sociedades de comercialización internacional, no está condicionado al cumplimiento de los requisitos del artículo 68 del Decreto 1165 de 2019, ni a la emisión de Certificado al Proveedor, deberá practicar la retención o autorretención en la fuente prevista en la norma especial.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA
Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyecto: Silvio Efraín Benavides Rosero | Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Tomás Jaramillo Quintero | Dirección de Gestión Jurídica
Comité de normativa y doctrina del 30/01/2024