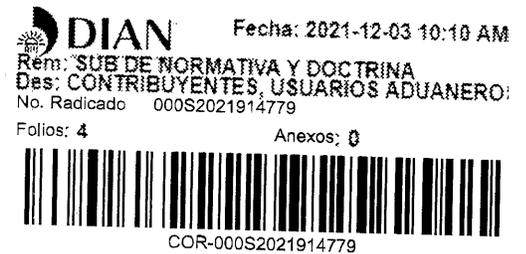


Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-539

**03/12/2021**

Bogotá, D.C.



Señores

**CONTRIBUYENTES, USUARIOS ADUANEROS Y OTROS**

[juridicanormativa@dian.gov.co](mailto:juridicanormativa@dian.gov.co)

Ref.: Adición al Concepto General N° 913636 de 2021 sobre el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 – Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés para los sujetos de obligaciones administradas por la DIAN.

Tema: Procedimiento tributario, aduanero y cambiario

Descriptores: Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés

Fuentes Formales: Artículo 45 de la Ley 2155 de 2021  
Artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011  
Artículos 2, 3 y 5 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021

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-DIAN. 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 presente pronunciamiento, el cual adiciona algunos puntos al Concepto General sobre el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 (Concepto N° 913636 – interno 415 del 5 de noviembre de 2021), esta Subdirección absolverá unos interrogantes adicionales que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación de la citada disposición.

Valga reiterar que, aun cuando dicha disposición versa igualmente sobre impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial, así como sobre obligaciones parafiscales, lo aquí analizado se referirá exclusivamente a las obligaciones administradas por la DIAN, teniendo en cuenta la competencia de esta Entidad (cfr. artículo 1 del Decreto 1742 de 2020).

Subdirección de Normativa y Doctrina

### Adición al punto #3

- 3.2. De conformidad con el artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021 ¿cómo se predica la mora de obligaciones en materia cambiaria, en el entendido que no existe un término previsto en la ley para cancelar las mismas o para determinar si un pago se efectuó o no en forma oportuna, pues el mismo depende de la voluntad y decisión del usuario?

El artículo 2 de la mencionada Resolución DIAN N° 000126 del 2021 indica:

***“ARTICULO 2. Obligaciones que presenten mora en el pago a treinta (30) de junio de 2021. Para efectos del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, se entienden por obligaciones que presenten mora en el pago, todas las obligaciones administradas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN que no hayan sido canceladas oportunamente.***

(...)

*(...) se incluyen las sanciones autoliquidadas y las determinadas por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN actualizadas en los términos del artículo 867-1 del Estatuto Tributario y que correspondan a hechos ocurridos con anterioridad al 30 de junio 2021.*

(...)”. (Subrayado fuera de texto).

De la reseñada norma es claro entonces que las sanciones autoliquidadas están comprendidas dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, siempre que las mismas correspondan a hechos ocurridos con anterioridad al 30 de junio de la presente anualidad.

Se sugiere que, en todo caso, cada interesado tenga en cuenta lo explicado en el punto #3 de este Concepto, en particular lo relacionado con el estricto cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 45 *ibídem*.

### Adición al punto #4

- 4.2. ¿Cómo se aplican las reducciones a que hace referencia el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 teniendo en cuenta la sanción mínima en materia cambiaria, descrita en el parágrafo 4° del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011?

De manera preliminar, se trae a colación el artículo 639 del Estatuto Tributario, el cual dispone:

***“ARTICULO 639. Sanción mínima. El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida***

Subdirección de Normativa y Doctrina

*a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 UVT. (...)*. (Subrayado fuera de texto).

Es claro que la citada norma establece el valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas; motivo por el cual, en el caso de sanciones tributarias, incluyendo las reducidas (producto del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, entre otras disposiciones), éstas no pueden ser inferiores a 10 UVT.

Ahora bien, desde el punto de vista de la regulación cambiaria, el párrafo 4 del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011, contempla:

*“PARÁGRAFO 4o. La sanción a proponer para cada uno de los tipos de infracción señalados en los numerales 2 a 5 y 7 a 10 del presente artículo no podrá ser inferior, en ningún caso, al equivalente a doscientas (200) Unidades de Valor Tributario (UVT) (...)*

*La sanción de multa a proponer para los tipos de infracción señalados en los demás numerales de este artículo no podrá ser inferior, en ningún caso, al equivalente a veinticinco (25) Unidades de Valor Tributario (UVT)”*. (Subrayado fuera de texto).

Se tiene entonces que el Decreto Ley 2245 de 2011, en el párrafo 4° de su artículo 3, no contempló expresamente dentro del concepto de sanción mínima la referencia a las sanciones reducidas. Por este motivo, para la aplicación de la reducción de que trata el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, es fundamental que el interesado, al momento de liquidar la sanción, tome en consideración los valores mínimos contenidos en la citada norma, para su posterior reducción.

En otros términos, la base sobre la cual se aplicará la reducción del artículo 45 *ibídem* es el monto de la sanción aplicable, la cual en ningún caso podrá ser inferior a 200 UVT o 25 UVT, según corresponda.

#### **Adición al punto #9**

**9.2. Si una declaración de importación, presentada en el año 2019, es objeto de pronunciamiento técnico en febrero de 2021 por cambio de subpartida arancelaria, dando lugar a un mayor pago de tributos aduaneros, sanciones e intereses de mora ¿proceden las reducciones previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?**

Se reitera lo expresado en los puntos #3 y #9 de este Concepto.

De lo allí explicado es de colegir que, en principio sería procedente la aplicación de las reducciones previstas en el artículo 45 *ibídem* -lo cual, no obstante, corresponderá determinar al respectivo usuario aduanero en su caso particular- en la medida que:

Subdirección de Normativa y Doctrina

- i) El incumplimiento de las obligaciones esbozadas en la hipótesis (v.gr. mayor pago de tributos aduaneros, sanciones e intereses de mora) se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19 (cfr. artículo 3 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021).
- ii) Las obligaciones en comento presenten mora en el pago al 30 de junio de 2021 (cfr. inciso 2° del artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021).

Sin perjuicio de lo anterior, es preciso recordar que para la aplicación del artículo 45 *ibídem* no es necesario que medie un acto administrativo por parte de la Entidad.

### Adición al punto #17

#### 17.2. Se plantea la siguiente hipótesis:

**A un contribuyente le fue notificado un requerimiento especial el 6 de octubre de 2021 en relación con la declaración de renta del año gravable 2017 ¿dicho contribuyente puede acogerse a las reducciones de que trata el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?**

Es necesario reiterar lo expresado en los puntos #9 y #17 de este Concepto.

Teniendo en cuenta lo anterior y, según lo planteado en la antepuesta hipótesis, el contribuyente deberá determinar en su caso particular si al 30 de junio de 2021 las obligaciones tributarias a su cargo (para el caso, el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017 y/o las sanciones que fueren del caso) presentaban o no mora en el pago, tal y como lo exige el artículo 45 *ibídem*.

Frente a esto último, se debe considerar la aclaración realizada por el artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021, según el cual, se entienden por obligaciones que presentan mora en el pago *“entre otras, las obligaciones que sean objeto de corrección o presentación extemporánea, (...) las obligaciones incluidas en actos administrativos (...) cuyo vencimiento fue hasta el treinta (30) de junio de 2021”*. (Subrayado fuera de texto).

Así las cosas, es irrelevante para los efectos consultados que el requerimiento especial hubiese sido notificado con posterioridad al 30 de junio de 2021, siempre y cuando la obligación se encontrara en mora de pago a dicha fecha.

En todo caso, aun cuando se concluya que la obligación presentaba mora en el pago al 30 de junio de 2021, para acogerse a las reducciones transitorias el interesado debe dar estricto cumplimiento a todas las condiciones del citado artículo 45, en particular: i) que el incumplimiento de la obligación u obligaciones administradas por la DIAN se haya ocasionado o agravado como consecuencia del COVID-19, y ii) que el pago (o suscripción de facilidad de pago) de las mismas (junto con sus sanciones e intereses reducidos) se realice antes de finalizar el 31 de diciembre de la presente anualidad.

Subdirección de Normativa y Doctrina

### Adición al punto #18

**18.2. ¿Los pagos efectuados por un responsable del IVA en relación con una declaración de este impuesto -que no tiene efecto legal alguno por haber sido presentada en un período diferente al establecido por la ley- se tienen o no en cuenta para efectos de acceder al tratamiento contemplado en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?**

**En el mismo sentido ¿se tienen en cuenta los pagos parciales que hubiese realizado un agente retenedor en relación con una declaración de retención ineficaz en los términos del artículo 580-1 del Estatuto Tributario?**

**O, por el contrario ¿en ambos casos es necesario que dicho responsable del IVA y dicho agente retenedor paguen nuevamente la totalidad del impuesto / retención a su cargo y, posteriormente, soliciten la devolución del exceso?**

Se reitera lo señalado en los puntos #12 y #18 de este Concepto.

Ahora bien, según lo consultado se pueden presentar las siguientes situaciones:

- i) Pago previo de capital: si al 30 de junio de 2021 el valor pagado por el responsable del IVA / agente retenedor en relación con una declaración sin efecto legal alguno / ineficaz corresponde exclusivamente a capital (v.gr. impuesto / retención), dicho valor se debe tener en cuenta para efectos del pago (o facilidad de pago) exigido por el artículo 45 *ibídem*.

En este sentido, dicho responsable del IVA / agente retenedor deberá presentar las respectivas declaraciones del período exigible / con pago total, cancelar el impuesto / retención pendiente de pago (faltante), liquidando las sanciones e intereses reducidos en los términos del citado artículo.

- ii) Pago previo de capital, sanciones e intereses: si al 30 de junio de 2021 el valor pagado por el responsable del IVA / agente retenedor en relación con una declaración sin efecto legal alguno / ineficaz corresponde tanto a capital (v.gr. impuesto / retención) como a sanciones e intereses:
- El valor correspondiente a capital se debe tener en cuenta para efectos del pago (o facilidad de pago) exigido por el citado artículo 45.
  - Los valores correspondientes a sanciones e intereses se entienden como pago de lo debido, no siendo posible su reimputación o reliquidación considerando las reducciones del artículo 45 *ibídem*. Lo mismo ocurrirá con los abonos que se hubiesen realizado por estos mismos conceptos hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021.

Subdirección de Normativa y Doctrina

En todo caso, es importante que se cumplan la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 y desarrollados en la Resolución DIAN N° 000126 del mismo año para acceder a la reducción transitoria objeto de análisis.

### **Adición al punto #22**

#### **22.2. ¿Es necesario soportar el incumplimiento ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19 de manera previa a la aplicación del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?**

Tal y como se aclaró en el punto #3 de este concepto, *“no se requiere presentar una solicitud a esta Entidad para aplicar el citado artículo 45, sin perjuicio de las amplias facultades de revisión y comprobación posterior que le asisten a la Administración”*. (Subrayado fuera de texto).

Por lo mismo, no se requiere que el administrado soporte -por medio de los diferentes medios probatorios permitidos por la ley- ante la DIAN, de manera previa, que el incumplimiento se ocasionó o agravó como consecuencia del COVID-19. Dicho incumplimiento se deberá, eventualmente, soportar cuando la Entidad realice el control posterior, para lo cual dichos medios probatorios deberán ser legales, idóneos, pertinentes, útiles y conducentes.

### **Adición al punto #26**

#### **26.2. En relación con los contribuyentes / responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias ¿estos se pueden acoger a las reducciones de que trata el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 en la medida en que no liquidan recibos oficiales de pago?**

Si bien en el punto #26 de este Concepto se indicó que las reducciones previstas en el artículo 45 *ibidem* se deben reflejar en los respectivos recibos oficiales de pago o facilidades de pago, esto no obsta para que también se puedan acoger a dicho tratamiento los contribuyentes / responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones, siempre y cuando cumplan la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 y desarrollados en la Resolución DIAN N° 000126 del mismo año.

En lo que concierne a la forma en la que se deberá aplicar el citado artículo 45 en el supuesto planteado, corresponderá a la Dirección de Gestión de Impuestos pronunciarse en el marco de sus competencias. En todo caso, se sugiere la revisión de los artículos 5 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021 y 1.6.1.21.22. del Decreto 1625 de 2016.

### **Adición del punto #27**

#### **27. Para efectos del pago exigido por el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 ¿éste se puede realizar mediante la aplicación de depósito judicial constituido a favor de la DIAN?**

Subdirección de Normativa y Doctrina

Asumiendo que el depósito judicial sea producto de una orden de embargo en el marco de un proceso de cobro coactivo y, teniendo en cuenta lo manifestado en el punto #13 de este Concepto, se considera menester reiterar lo expresado en el Oficio N° 914512 Int. 477 del 25 de noviembre de 2021:

*“(...) para efectos de acceder a las reducciones transitorias de que trata el artículo 45 ibídem, el administrado deberá solicitar a la DIAN la aplicación del depósito judicial a la obligación u obligaciones tributarias pendientes de pago. Lo anterior, siempre y cuando:*

- i) *La solicitud se presente después de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021 y se resuelva favorablemente antes de finalizar el 31 de diciembre de la presente anualidad. Esto, bajo el entendido que con el trámite favorable de la solicitud en comento se presentaría un pago efectivo, entendido éste como ‘la prestación de lo que se debe’ (cfr. artículo 1626 del Código Civil), siendo precisamente uno de los requisitos establecidos por el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 para acceder al tratamiento consagrado en el mismo.*

*En este punto, conviene precisar:*

- *Para efectos del citado artículo 45, es irrelevante la fecha de constitución del depósito judicial (v.gr. antes o después de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021), siempre y cuando su solicitud se presente y resuelva favorablemente en los términos antes indicados.*
  - *De no alcanzarse a cubrir el pago de la obligación u obligaciones tributarias en mora junto con las sanciones e intereses reducidos aplicables con la aplicación del depósito judicial, el administrado deberá pagar el saldo restante antes de finalizar el 31 de diciembre de 2021.*
- ii) *La obligación u obligaciones tributarias respecto de las cuales se pretende la reducción de sanciones e intereses “presenten mora en el pago a 30 de junio de 2021, de conformidad con lo previsto en el artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021 y en concordancia con lo previsto en el artículo 1608 del Código Civil” (cfr. punto #3 del Concepto N° 913636 de 2021).*
- iii) *El incumplimiento de dichas obligaciones se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19.*

*Por último, no sobra indicar que el cálculo de las sanciones e intereses reducidos le corresponde llevarlo a cabo a cada administrado (cfr. punto #7 del Concepto N° 913636 de 2021), sin perjuicio de las amplias facultades de revisión y comprobación*

Subdirección de Normativa y Doctrina

*posterior que le asisten a la Administración Tributaria (cfr. artículo 684 del Estatuto Tributario)". (Subrayado fuera de texto).*

Adicionalmente, el artículo 803 del Estatuto Tributario indica que la fecha en que se entiende pagado el impuesto es aquella en que "los valores imputables hayan ingresado a las oficinas de Impuestos Nacionales o a los Bancos autorizados". De manera que la constitución de un depósito judicial a órdenes de la Administración Tributaria no se puede entender como un pago de la obligación tributaria, ya que no ha ingresado "a las oficinas de Impuestos Nacionales" ni a los bancos autorizados, constituyendo apenas el producto de una medida cautelar como lo es el embargo (cfr. artículo 837 del Estatuto Tributario).

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,

NICOLAS  
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por  
NICOLAS BERNAL ABELLA  
Fecha: 2021.12.02 16:34:25  
-05'00'

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de 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: Viviana López, Alfredo Ramírez Castañeda, Julián López Avella y Daniel Gómez González  
Revisó y aprobó: Comité Tributario y Aduanero de Normativa y Doctrina del 29/11/2021

Con copia a los peticionarios.