



100202208-0365

**Radicado Virtual No.
00012023003284**

Bogotá, D.C., 17 de marzo de 2023.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Análisis sobre la solicitud de reconsideración del punto #3 del Título VI del Concepto 001328 - interno 165 del 7 de febrero de 2023 - Concepto General en materia de procedimiento tributario y aduanero con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Procedimiento tributario

Descriptores: Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés

Fuentes formales: Artículo 93 de la Ley 2277 de 2022
Artículos 644, 648, 709 y 713 del Estatuto Tributario.
Sentencias C-057/21, C-091/17, C-505/14, C-178/14, C-934/13 y C-415/12 de la Corte Constitucional.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina, en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Se ha solicitado la reconsideración del Concepto General de la referencia en los siguientes sentidos:

- i) “(...) la limitación del beneficio únicamente le es aplicable a las declaraciones extemporáneas contenidas en el artículo 642 del estatuto tributario, por referirse este beneficio de manera exclusiva al artículo 641 ibidem.

Cosa distinta ocurre respecto de las declaraciones de corrección cuyo beneficio contenido en el párrafo 2 del artículo 93 de la ley 2277 del 2022, **no establece condicionamiento alguno** y se trata de correcciones contenida en el artículo 644 del estatuto tributario de manera general, y cuya reducción deberá calcularse en el porcentaje reducido que corresponda, dependiendo de la situación que se encuentre el contribuyente, para aplicación del numeral 1 o 2 de dicho artículo, es decir, si le es aplicable el 10% o 20% del mayor valor a pagar o menor saldo a favor, por haber sido o no notificado de emplazamiento para corregir, auto que ordena visita de inspección tributario o requerimiento especial.” (negrilla fuera de texto)

- ii) “(...) en el contexto del sistema tributario, **es necesario tratar a los sujetos con equidad e igualdad**, y la interpretación de las normas debe hacerse conforme al principio de interpretación conforme a la Constitución. Por ejemplo, al analizar el inciso



1 del artículo 93 de la ley 2277 de 2022, se puede entender que hay un alivio fiscal para aquellos que no hayan presentado declaraciones tributarias obligatorias para los impuestos administrados por la Dirección de impuestos y aduanas nacionales - DIAN. Además, el párrafo 1 del artículo 93 también establece un alivio para aquellos a los que se les haya notificado un requerimiento para declarar y/o corregir, pliegos de cargos, liquidación oficial, resolución de sanción o fallo de recurso de reconsideración **de los impuestos administrados por la UGPP**. Acto seguido, en el párrafo 2 se establece que “estos beneficios (en plural)” aplicarán también a los contribuyentes que realicen correcciones de sus declaraciones tributarias de los administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

(...)

(...) solicitamos que la DIAN aclare **si el alivio fiscal contemplado en el parágrafo 1 del art. 93 de la ley 2277 también aplica para quienes hayan recibido requerimientos para declarar y/o corregir, pliegos de cargos, liquidaciones oficiales, resoluciones sanción o fallos de recurso de reconsideración** de los administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN.” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en el Concepto 001328 - interno 165 del 7 de febrero de 2023 la Subdirección de Normativa y Doctrina sostuvo:

“VI. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 93 DE LA LEY 2277 DE 2022

(...)

3. ¿Es aplicable lo previsto en el párrafo 2° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 a correcciones realizadas con ocasión de actos administrativos expedidos por la Administración Tributaria (p.ej. emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria)? ¿Esta reducción transitoria también cobija la sanción por inexactitud y las sanciones que se deriven de una inexactitud?

Sea lo primero señalar que los beneficios aplicables, tratándose del mencionado párrafo 2°, **son la reducción en un 60% para la sanción y tasa de interés de mora aplicables.**

Ahora bien, **bajo la lógica del numeral 1 del artículo 93 ibidem**, esto es, que la presentación de la declaración extemporánea se debe dar antes del emplazamiento previo por no declarar o del auto que ordena inspección tributaria para acceder a los beneficios antes señalados (como se explicó previamente), es de colegir que **igual proceder deben observar los contribuyentes interesados en corregir las declaraciones tributarias en las que se presenten inexactitudes.**

Por ende, para esta Subdirección, las reducciones transitorias en materia sancionatoria y de tasa de interés moratoria **únicamente son aplicables cuando el contribuyente corrige la declaración tributaria, liquidándose -consecuentemente- la sanción por corrección antes de que le sea notificado el emplazamiento para corregir, auto que ordene visita de inspección tributaria o requerimiento especial**

Eventualmente, también gozaría de la reducción en un 60%, en los términos de la disposición aquí analizada, la sanción por rechazo o disminución de pérdidas (cfr. artículo 647-1 del Estatuto Tributario) bajo el entendido que tal rechazo o disminución se origine de una corrección voluntaria realizada por el contribuyente a la declaración privada.” (negrilla subrayado fuera de texto)



Sobre el particular, considera este Despacho:

El artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 93. REDUCCIÓN TRANSITORIA DE SANCIONES Y DE TASA DE INTERÉS PARA OMISOS EN LA OBLIGACIÓN DE DECLARAR DE LOS IMPUESTOS ADMINISTRADOS POR LA DIAN. Para los contribuyentes que, a treinta y uno (31) de diciembre de 2022, **no hayan presentado las declaraciones tributarias a que estaban obligados por lo impuesto administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)** y que las presenten antes del treinta y uno (31) de mayo de 2023, con pago o con facilidades o acuerdos para el pago solicitadas a esta fecha y suscritas antes del treinta (30) de junio de 2023, **se reducirán y liquidarán las sanciones y la tasa de interés moratoria** en los siguientes términos:

1. La sanción de extemporaneidad se reducirá en un sesenta por ciento (60%) del monto determinado después de aplicar los artículos 641 y 640 del Estatuto Tributario.
2. La tasa de interés de mora se reducirá en un sesenta por ciento (60%) de la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 1o. **A quienes se les haya notificado requerimiento para declarar y/o corregir, pliegos de cargos, liquidación oficial, resolución sanción o fallo de recurso de reconsideración, las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP** de que tratan los numerales 1, 2, 3 y 4 del artículo 179 de la Ley 1607 de 2012 respecto de las cuales se paguen hasta el treinta (30) de junio de 2023 la totalidad del acto administrativo, **se reducirán al veinte por ciento (20%) del monto propuesto o determinado, con su respectiva actualización.** En los procesos de cobro que se encuentren en curso o se inicien con posterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, donde se pretenda la reducción prevista en el presente párrafo, siempre que paguen la totalidad del acto administrativo, se podrán suscribir facilidades de pago a más tardar el treinta (30) de junio de 2023 y su solicitud deberá ser radicada hasta el quince (15) de mayo de 2023. Lo anterior, conforme con el procedimiento que para el efecto establezca la UGPP.

PARÁGRAFO 2o. **Estos beneficios también aplicarán para contribuyentes que corrijan las declaraciones que presenten inexactitudes** en los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).”
(negrilla y subrayado fuera de texto)

Como se puede observar, la reseñada disposición se compone de tres (3) partes, dos (2) de las cuales están relacionadas con los impuestos administrados por esta Entidad:

- Cuando los contribuyentes presentan extemporaneamente las declaraciones tributarias (inciso único del artículo 93 ibidem), y
- Cuando los contribuyentes corrijen las declaraciones tributarias en las que se presentan inexactitudes (párrafo 2° del artículo 93 ibidem).

En lo que se refiere a la parte restante (párrafo 1°), esto es, la correspondiente a las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP, esta Dirección carece de competencia para pronunciarse sobre la misma al estar involucrada con el pago de las contribuciones parafiscales del Sistema de Protección Social.



Al respecto, no sobra recordar que, de acuerdo con el artículo 1° del Decreto 1742 de 2020, la DIAN tiene a su cargo “La administración de **los impuestos de renta y complementarios, de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de aduana y los demás impuestos internos del orden nacional** cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición” (negrilla y subrayado fuera de texto), entre otras funciones.

En línea con lo anterior, la Subdirección de Normativa y Doctrina concluyó que los “beneficios” a los que se hace referencia en el párrafo 2° del mencionado artículo 93 son los mismos previstos en el inciso único de esta disposición, traduciéndose en la reducción en un 60% de la sanción y de la tasa de interés moratorio, lo cual comparte este Despacho por las siguientes razones:

A diferencia del párrafo 1°, el inciso único del artículo 93 versa sobre los impuestos administrados por esta Entidad, como se expuso líneas atrás; de modo que, en la interpretación del párrafo 2°, el vocablo “beneficios” se debe llenar de contenido teniendo en cuenta un grado mínimo de coherencia y correspondencia.

En este sentido, mal haría la Administración Tributaria en concluir que la reducción aplicable es la misma prevista para las sanciones propuestas o determinadas por la UGPP (que, dicho sea de paso, no se refiere a la tasa de interés moratoria) cuando la misma norma contempla otra reducción específicamente establecida en función de los impuestos administrados por la DIAN.

A la par, no se observa viable acudir a los principios de equidad e igualdad para justificar la extensión del párrafo 1° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 al supuesto de hecho previsto en el párrafo 2° de la misma disposición, pues:

- “el principio de equidad es de naturaleza estructural, esto es, **se predica del sistema tributario y no de un tributo en particular**” (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-057/21 de la Corte Constitucional, M.P. PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA), y
- “en desarrollo del principio de igualdad contenido en el artículo 13 de la Carta Política, corresponde al legislador otorgar **el mismo trato jurídico a todas aquellas situaciones que pueden ser comparadas**, así como establecer las correspondientes diferenciaciones cuando se trate de **situaciones fácticas disímiles**” (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-505/14 de la Corte Constitucional, M.P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB).

Sobre este punto, la comparabilidad estaría dada entre los contribuyentes de los impuestos administrados por la DIAN, quienes, ya sea que presenten extemporaneamente las declaraciones tributarias a su cargo o las corrijan con motivo de inexactitudes, pueden optar por las mismas reducciones.

Pasando ahora al segundo cuestionamiento, esto es, la oportunidad en la que se debe llevar a cabo la referida corrección para efectos de gozar de las reducciones de que trata el inciso único de la norma aquí analizada, se encuentra lo siguiente:



- Como beneficio tributario que es, la reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés del citado artículo 93 es de interpretación restrictiva y se concreta a lo expresamente señalado por la Ley. “Así lo ha reiterado la Corte Constitucional, señalando que “los beneficios tributarios son, en general, taxativos, limitados, personales e intransferibles” (cfr. Corte Constitucional, M. P. Paola Andrea Meneses Mosquera, Sentencia C-057 del 11 de marzo de 2021) y son “de interpretación restrictiva, y deben entenderse solo con el alcance explícitamente señalado en la ley”. (cfr. Corte Constitucional, M. P. Alejandro Linares Cantillo, Sentencia C-292 del 8 de agosto del 2020)” (cfr. Oficio 903358 - interno 516 del 27 de abril de 2022).
- De conformidad con el principio de especialidad (*lex specialis derogat legi generali*), por encima del artículo 93 se impone la aplicación de los artículos 644, 648, 709 y 713 del Estatuto Tributario.

Estas disposiciones regulan específicamente lo correspondiente a las correcciones de las declaraciones tributarias: (i) después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificado el requerimiento especial o pliego de cargos, (ii) después de notificado el pliego de cargos o requerimiento especial (o su ampliación), y (iii) después de notificada la liquidación de revisión y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

En uno y otro caso, las normas antes mencionadas establecen la forma en la que ha de determinarse la sanción por corrección o, en su defecto, la sanción por inexactitud reducida.

Aunado a lo anterior y ya que la Constitución Política “se erige en el **marco supremo y último** para determinar tanto la pertenencia al orden jurídico como la validez de cualquier norma” (negrilla fuera de texto) (cfr. Sentencia C-415/12 de la Corte Constitucional, M.P. MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO), sí se considera apropiado examinar el parágrafo 2° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 a la luz del principio de igualdad, del cual se destaca lo siguiente:

- Una de las dimensiones de la igualdad consiste en que “La ley debe ser **aplicada de la misma forma a todas las personas**” (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-934/13 de la Corte Constitucional, M.P. NILSON PINILLA PINILLA).
- Este principio “comporta un conjunto de mandatos independientes y no siempre armónicos, entre los que se destacan (i) **la igualdad formal o igualdad ante la ley**, relacionada con el carácter general y abstracto de las disposiciones normativas dictadas por el Congreso de la República y **su aplicación uniforme a todas las personas**” (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-178/14 de la Corte Constitucional, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA).
- El principio de igualdad formal o igualdad ante la Ley “en términos muy simples implica que las normas jurídicas de origen legal (...) **sean aplicadas de forma estandarizada cada vez que se configure su supuesto de hecho**” (negrilla y subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-091/17 de la Corte Constitucional, M.P. MARÍA VICTORIA CALLE CORREA).



Con base en lo antes expuesto, se concluye que pueden acceder a los beneficios previstos en el inciso único del artículo 93 ibidem -esto es, la reducción en un 60% de la sanción y de la tasa de interés de mora- únicamente aquellos contribuyentes que corrijan sus declaraciones tributarias **antes** de que les sea notificado emplazamiento para corregir, auto que ordene visita de inspección tributaria o requerimiento especial; es decir, antes de que intervenga la Administración Tributaria, evitando un desgaste de la misma y otorgando - como consecuencia de ello- un beneficio.

Esto, por cuanto las reducciones de que trata dicho inciso único tan solo son aplicables -en sus propios términos- a los contribuyentes que subsanen la conducta sancionable cometida (para el caso, omitir la presentación de la declaración tributaria) **antes** de que intervenga la Administración Tributaria, en particular con la notificación del emplazamiento previo por no declarar o auto que ordene inspección tributaria al haberse hecho referencia exclusivamente al artículo 641 del Estatuto Tributario y no al artículo 642 ibidem.

En otras palabras, teniendo como marco de referencia la aplicación restrictiva del beneficio aquí analizado y los principios de especialidad e igualdad, y ya que el propio Legislador acotó los “beneficios” aplicables a los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de hecho del parágrafo 2° del citado artículo 93 a los mismos términos de que trata el inciso único de esta norma, es menester reiterar lo manifestado por la Subdirección de Normativa y Doctrina en el pronunciamiento objeto de disenso, en aras de garantizar una aplicación uniforme de las reducciones concedidas.

Adicionalmente, otros argumentos a considerar son los siguientes:

- La expresión “Estos beneficios también aplicarán” (subrayado fuera de texto), utilizada en el parágrafo 2° del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022, implica para esta Dirección varios elementos que deben observarse en aras de guardar una adecuada simetría (entre este parágrafo y el inciso único de la norma) en la reducción transitoria de sanciones e intereses relacionados con impuestos administrados por la DIAN:
 - i) La corrección de las declaraciones tributarias debe realizarse “antes del treinta y uno (31) de mayo de 2023, con pago o con facilidades o acuerdos para el pago solicitadas a esta fecha y suscritas antes del treinta (30) de junio de 2023”.
 - ii) Dicha corrección debe efectuarse **antes** de que intervenga la Administración Tributaria notificando un emplazamiento para corregir o auto que ordene inspección tributaria, tal y como se exige para los contribuyentes omisos al 31 de diciembre de 2022, quienes deben subsanar su conducta antes del emplazamiento previo por no declarar o auto que ordene inspección tributaria.

Lo anterior, en la medida que las reducciones transitorias de que trata el inciso único del citado artículo 93 no operan de facto para aquellos contribuyentes inmersos en el supuesto de hecho del parágrafo 2°, pues, si ello fuese así, se estaría ante una norma de carácter permanente con implicaciones definitivas en el régimen sancionatorio y en la determinación de la tasa de interés moratoria.



En otras palabras, los beneficios temporales de que trata el artículo 93 ibidem exigen el cumplimiento de unas específicas condiciones por parte de los contribuyentes.

- Contrario a lo que ocurre con el párrafo 2° de la norma sub examine, en el párrafo 1° de esta disposición se detallan las diferentes instancias del procedimiento administrativo adelantado por la UGPP en las cuales el administrado puede subsanar la respectiva infracción obteniendo una rebaja sancionatoria; instancias que comprenden desde la notificación del requerimiento para declarar y/o corregir o la notificación del pliego de cargos hasta el mismo proceso de cobro coactivo.

Esto refuerza la idea de que para acceder a las reducciones transitorias del artículo 93 ibidem la corrección de las declaraciones tributarias en las que se presenten inexactitudes deba llevarse a cabo **antes** de haberse notificado emplazamiento para corregir, auto que ordene visita de inspección tributaria o requerimiento especial, ya que, si otra hubiese sido la intención del legislador, éste habría empleado el mismo detalle por el que se caracteriza el mencionado párrafo 1°.

Así las cosas, este Despacho confirma el punto #3 del Título VI del Concepto 001328 - interno 165 del 7 de febrero de 2023 - Concepto General en materia de procedimiento tributario y aduanero con motivo de la Ley 2277 de 2022.

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

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los radicados N° 000297-100017372 del 20/02/2023 y N° 000337 del 06/03/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@dian.gov.co



Doctor

ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ

Director de Gestión de Fiscalización

U.A.E. DIAN

aordonezp@dian.gov.co

Doctor

ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA

Director Operativo de Grandes Contribuyentes

U.A.E. DIAN

apardoq@dian.gov.co

Proyectó: Alfredo Ramírez Castañeda / Subdirector de Normativa y Doctrina

Revisó: Lorenzo Castillo Barvo / Dirección General

Luis Adelmo Plaza Guamanga / Dirección de Gestión Jurídica

Tomás Jaramillo Quintero / Dirección de Gestión Jurídica