

[<< Volver](#)

## Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

CONCEPTO 006513 int 766 DE 2024 SEPTIEMBRE 12

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Otras Disposiciones

Problema Jurídico

**PROBLEMA JURÍDICO 1:**

¿La prelación en la imputación de pagos contemplada en el artículo 804 del Estatuto Tributario aplica para los pagos que realiza un contribuyente en virtud de una facilidad de pago?

**PROBLEMA JURÍDICO 2:**

¿En caso de incumplimiento de una facilidad de pago concedida al amparo del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, el procedimiento de cobro coactivo deberá adelantarse por el valor total de las obligaciones objeto de la facilidad o por el saldo insoluto en caso que se hayan realizado pagos?

Tesis Jurídica

**TESIS JURÍDICA:**

La prelación en la imputación de pagos contemplada en el artículo 804 del Estatuto Tributario aplica para los pagos que realiza un contribuyente en virtud de una facilidad de pago en cuanto a la proporcionalidad allí señalada. La imputación al impuesto o período gravable corresponderá a la que señale la resolución mediante la cual se concedió la facilidad de pago.

**TESIS JURÍDICA:**

En caso de incumplimiento de una facilidad de pago concedida al amparo del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 el procedimiento de cobro coactivo debe adelantarse por el saldo insoluto en caso que se hayan realizado pagos.

## Descriptores

Imputación de los pagos de obligaciones tributarias  
cobro de obligaciones tributarias

## Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 804   
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 814   
ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 814-3.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA NUMERAL 9 DEL ARTÍCULO 95  
LEY 2155 DE 2021 ART. 45

## Extracto

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 DIAN<sup>1</sup>. 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 2019<sup>2</sup>.

**PROBLEMA JURÍDICO 1:**

¿La prelación en la imputación de pagos contemplada en el artículo 804 del Estatuto Tributario aplica para los pagos que realiza un contribuyente en virtud de una facilidad de pago?

**TESIS JURÍDICA:**

La prelación en la imputación de pagos contemplada en el artículo 804 del Estatuto Tributario aplica para los pagos que realiza un contribuyente en virtud de una facilidad de pago en cuanto a la proporcionalidad allí señalada. La imputación al impuesto o período gravable corresponderá a la que señale la resolución mediante la cual se concedió la facilidad de pago.

**FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA**

El artículo 804 del Estatuto Tributario, dispone:

*"A partir del 1o de enero del 2006, los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes de retención o usuarios aduaneros en relación con deudas vencidas a su cargo, deberán imputarse al período e impuesto que estos indiquen, en las mismas proporciones con que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.*

*Cuando el contribuyente, responsable o agente **de** retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso anterior, la Administración lo reimputará en el orden señalado sin que se requiera **de** acto administrativo previo. (...)”*

Por su parte, el artículo 814 *ibídem* establece que la Administración Tributaria tiene la facultad **de** conceder, mediante resolución, facilidades para el pago **de** las obligaciones tributarias que administra, siempre que el contribuyente constituya garantías, salvo que el plazo concedido sea inferior a un año y no exista incumplimiento **de** facilidades por parte **del** **deudor**, caso en el cual no se requiere el cumplimiento **de** este requisito.

Frente a la prelación en la imputación **de** los pagos que se realizan en virtud **de** una facilidad **de** pago, si bien no existe una norma especial que **de** manera expresa regule este tema, dado que el artículo 804 **del** Estatuto Tributario se refiere **de** manera general a los pagos que por cualquier concepto hagan los contribuyentes, responsables, agentes **de** retención o usuarios aduaneros en relación con **deudas** vencidas a su cargo, se colige que lo allí contemplado resulta aplicable respecto **de** los pagos que **debe** realizar el **deudor** en virtud **de** la suscripción **de** la facilidad **de** pago.

En este sentido, es necesario que la administración al momento **de** establecer las cuotas mediante las cuales el **deudor** pagará sus obligaciones tenga en cuenta la proporcionalidad con la que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, **dentro de** la obligación total al momento **del** pago.

Ahora bien, es importante precisar que si bien el artículo en mención establece que los pagos que realicen los contribuyentes **deberán** imputarse al período e impuesto que estos indiquen, tratándose **de** los pagos que se realicen en virtud **de** una facilidad **de** pago este supuesto no resulta aplicable, dado que, en este caso, la imputación al impuesto y período gravable corresponderá al que se haya establecido en la facilidad **de** pago

En consecuencia, el **deudor** al momento **de** realizar el pago **de** las cuotas correspondientes **deberá** realizar la imputación en el recibo oficial **de** pago **de** acuerdo a lo contemplado en la resolución que concedió la facilidad **de** pago, en caso **de** realizar una imputación diferente, la DIAN **deberá** realizar la imputación conforme lo estable el mencionado acto administrativo en el aplicativo que se haya dispuesto para el efecto.

Ahora bien, en aras **de** garantizar la eficiencia en la gestión **del** recaudo que radica en cabeza **de** la DIAN, y **de** esta manera velar por la obtención **de** ingresos tributarios que permitan cumplir con los fines esenciales **del** Estado, es necesario que al momento que las **dependencias** facultadas<sup>3</sup> concedan facilidades **de** pago, incluyan todas las obligaciones pendientes **de** pago empezando por aquellas que tengan la fecha **de** exigibilidad más antigua, y así sucesivamente en orden cronológico.

## PROBLEMA JURÍDICO 2:

¿En caso **de** incumplimiento **de** una facilidad **de** pago concedida al amparo **del** artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021, el procedimiento **de** cobro coactivo **deberá** adelantarse por el valor total **de** las obligaciones objeto **de** la facilidad o por el saldo insoluto en caso que se hayan realizado pagos?

## TESIS JURÍDICA:

En caso **de** incumplimiento **de** una facilidad **de** pago concedida al amparo **del** artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021 el procedimiento **de** cobro coactivo **debe** adelantarse por el saldo insoluto en caso que se hayan realizado pagos.

## FUNDAMENTACIÓN JURÍDICA

El artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021 establece la posibilidad **de** suscribir facilidades para el pago **de** obligaciones que se encuentren en mora al 30 **de** junio **de** 2021 y cuyo incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia **de** la pandemia generada por el COVID-19<sup>4</sup>, con una reducción **de** las sanciones **del** 20% y **de** la tasa interés moratorio.

Por su parte, el artículo 6 **de** la Resolución DIAN 000126 **de** 2021, consagra:

**Facilidad de pago aplicable en los términos del artículo 45 de la Ley 2155 de 2020.** (sic) *Para efectos de lo dispuesto en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, se podrán suscribir facilidades de pago en los términos y con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 814 del Estatuto Tributario y el Procedimiento PR-COT-0272 "Facilidades de Pago", incluyendo únicamente las obligaciones respecto de las cuales el contribuyente haya solicitado la facilidad.*

*Para el efecto, las facilidades de pago deberán ser suscritas y notificadas a más tardar el treinta y uno (31) de diciembre de 2021, por lo que la radicación de la solicitud de facilidad debe realizarse ante la Dirección Seccional de Impuestos y/o Impuestos y Aduanas a la cual pertenezca el contribuyente, con el lleno de los requisitos establecidos en el artículo 814 del Estatuto Tributario, a más tardar el día diez (10) de diciembre de 2021, con el fin que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN cuente con el término de quince (15) días hábiles para decidir sobre la misma. (Resaltado fuera de texto)*

En este sentido, para efectos que la DIAN conceda las facilidades **de** pago contempladas en el artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021 se requiere que el **deudor** constituya una garantía que respalde el pago **de** las obligaciones respecto **de** las cuales se suscribió el correspondiente acuerdo **de** pago, salvo que el plazo concedido sea inferior a 1 año.

Frente al incumplimiento **de** estas facilidades **de** pago, el parágrafo 1 *ibídem*, indicó:

**PARAGRAFO 1.** En caso **de** incumplimiento, las resoluciones mediante las cuales se otorgó la facilidad **de** pago, prestarán mérito ejecutivo, sin que se requiera **de** liquidación oficial u otro acto, y procederá el procedimiento **de** cobro coactivo respectivo por la suma total **de** la obligación más el ciento por ciento (100%) **de** las sanciones e intereses sobre los cuales versa dicha facilidad **de** pago. Para tal fin, los intereses serán reliquidados a la tasa establecida en el artículo 635 **del** Estatuto Tributario. Si el incumplimiento **de** la facilidad **de** pago corresponde a la **declaración de retención en la fuente**, se aplicará lo dispuesto en el artículo 580-1 **del** Estatuto Tributario.

Así las cosas, el legislador contempló como efectos que se **derivan del** incumplimiento los siguientes: i) Que las resoluciones mediante las cuales se otorgó la facilidad **de** pago, prestarán mérito ejecutivo, sin que se requiera **de** liquidación oficial u otro acto; ii) procedencia **del** procedimiento **de** cobro coactivo respectivo por la suma total **de** la obligación incluido el 100% **de** los intereses **de** mora y sanciones y iii) Reliquidación **de** los intereses moratorios a la tasa que señala el artículo 635 **del** Estatuto Tributario.

Como se observa **de** la norma en mención, si bien el legislador establece los efectos que conlleva el incumplimiento **de** las facilidades **de** pago, no **determina** los supuestos que conllevan a que se configure como tal el incumplimiento ni menciona hasta que monto **de** la obligación la garantía otorgada se **debe** hacer efectiva, razón por la cual se hace necesario acudir al artículo 814-3 **del** Estatuto Tributario disposición que regula el incumplimiento **de** los acuerdos **de** pago, en los siguientes términos:

**"ARTÍCULO 814-3. INCUMPLIMIENTO DE LAS FACILIDADES.** Cuando el beneficiario **de** una facilidad para el pago, **dejare de pagar alguna de las cuotas o incumpliere el pago de cualquiera otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la notificación de la misma**, el Administrador **de** Impuestos o el Subdirector **de** Cobranzas, según el caso, mediante resolución, podrá **dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la garantía hasta concurrencia del saldo de la deuda garantizada, la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere del caso.**". (Subrayado fuera **de** texto)

**De** conformidad con la disposición en mención, el incumplimiento **de** las facilidades **de** pago se produce en dos escenarios: i) Se **deja de** pagar alguna **de** las cuotas o ii) Se incumple el pago **de** obligaciones tributarias surgidas con posterioridad a la notificación **de** la facilidad.

Adicionalmente, **determina** que en caso se incumplimiento la garantía constituida por el **deudor** solamente se puede hacer efectiva hasta la concurrencia **del** saldo **de** la **deuda** garantizada.

Así las cosas, el parágrafo 1 **del** artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021 se **debe** aplicar **de** manera armónica con lo que señala el Estatuto Tributario frente al incumplimiento **de** los acuerdos **de** pago en el artículo 814-3.

En este sentido, si bien la norma establece que procede el proceso **de** cobro coactivo "por la suma total **de** la obligación", esta expresión **debe** aplicarse bajo el entendido **de** que, si el **deudor** realizó pagos **de** algunas cuotas cumpliendo **de** manera parcial la facilidad **de** pago, el procedimiento en mención procederá respecto **del** valor total **de** las cuotas pendientes **de** pago, pues solamente estas obligaciones cumplen con los requisitos para que el título preste mérito ejecutivo.

Interpretar esta expresión en un sentido diferente, es **decir**, que el proceso administrativo **de** cobro coactivo proceda por la totalidad **de** las obligaciones respecto **de** las cuales se concedió la facilidad **de** pago incluidas las que ya fueron objeto **de** pago, **desconocería** el principio constitucional consagrado en el numeral 9 **del** artículo 95 **de** la Constitución Política, según el cual es **deber** "Contribuir al financiamiento **de** los gastos e inversiones **del** Estado **dentro de los conceptos de justicia y equidad**" (Resaltado fuera **de** texto)

En consecuencia, en caso **de** presentarse incumplimiento **de** las facilidades **de** pago otorgadas en virtud **del** artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021, es menester que el funcionario **determine** el valor insoluto **de** la obligación para efectos **de** adelantar o continuar con el proceso **de** cobro coactivo.

Sin perjuicio **de** lo anterior, el **deudor** **deberá** pagar el 100% **del** monto **de** las sanciones pendientes **de** pago y los intereses **de** mora correspondientes a las obligaciones que fueron pagadas y las insolutas, **deberán** reliquidarse a la tasa que establece el artículo 635 **del** Estatuto Tributario.

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/>.

<sup>1</sup> **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.

<sup>2</sup> **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.

<sup>3</sup> El Subdirector **de** Cobranzas y Control Extensivo, el Subdirector Operativo **de** Servicio, Recaudo, Cobro y **Devoluciones de** la Dirección Operativa **de** Grandes Contribuyentes y los Directores Seccionales **de** Impuestos Nacionales y/o **de** Impuestos y Aduanas Nacionales, o quienes hagan sus veces.

<sup>4</sup> ARTÍCULO 3. Obligaciones que presenten mora en el pago hasta el treinta (30) **de** junio **de** 2021 y se haya ocasionado o agravado como consecuencia **de** la pandemia generada por el COVID-19. En los términos **del** artículo 45 **de** la Ley 2155 **de** 2021, fuera **de** los

requisitos asociados a que las obligaciones presenten mora en el pago hasta el treinta (30) de junio de 2021 y se realice el pago o se suscriba la facilidad de pago a más tardar el treinta y uno (31) de diciembre de 2021, se requiere que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19.

En este sentido, se entenderá cumplido este requisito en los casos en que el incumplimiento se haya generado una vez declarado el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19, al igual que las obligaciones generadas con anterioridad a la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, siempre y cuando se haya agravado el incumplimiento, tal y como lo señala el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021.

Parágrafo. El concepto de "agravado" para efecto de la aplicación del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 deberá entenderse en su sentido natural y obvio, ya que el legislador no estableció una definición expresa, tal y como lo señala el artículo 28 de la Ley 84 de 1873.