



100208192-165

Bogotá, D.C., 7 de febrero de 2023.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto General en materia de procedimiento tributario y aduanero con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Procedimiento tributario
Aduanas

Descriptores: Ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente
Sanción por no enviar información o enviarla con errores
Facilidades para el pago
Tasa de interés moratoria
Declaraciones de IVA sin efecto legal alguno
Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés

Fuentes Formales: Artículos 78, 80, 81, 91, 92 y 93 de la Ley 2277 de 2022.
Artículos 260-5, 260-9, 260-11, 590, 634, 639, 640, 647-1, 651 y 814 del Estatuto Tributario.
Artículo 120 de la Ley 2010 de 2019
Artículo 40 de la Ley 153 de 1887
Artículo 726 del Decreto 1165 de 2019
Artículo 1.6.1.13.2.1. del Decreto 1625 de 2016
Corte Constitucional, M.P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO, Sentencia T-121/16.
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, Sentencia del 3 de marzo de 2022, Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00315-01 (24658).
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, Sentencia del 3 de noviembre de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406) acumulados 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541).

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 presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación de algunas disposiciones de la Ley 2277 de 2022 con carácter procedimental, en lo estrictamente relacionado con los tributos administrados por la U.A.E. DIAN (cfr. artículo 1° del Decreto 1742 de 2020).

I. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 78 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 78. Adiciónense un párrafo 3 y un párrafo transitorio 2 al Artículo 580-1 del Estatuto Tributario, así:

PARÁGRAFO 3o. La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total producirá efectos legales, siempre y cuando el valor dejado de pagar no supere diez (10) UVT y este se cancele a más tardar dentro del año uno (1) siguiente contado a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Lo anterior, sin perjuicio de la liquidación de los intereses moratorios a que haya lugar.

PARÁGRAFO TRANSITORIO 2o. La declaración de retención en la fuente que se haya presentado sin pago total y a la fecha de expedición de la presente ley se encuentre ineficaz, y el valor por pagar sea igual o inferior a diez (10) UVT; podrá subsanar su ineficacia, cancelado el valor total adeudado más (sic) los intereses moratorios a que haya lugar, a más tardar al treinta (30) de junio de 2023.»

1. ¿El párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario aplica para declaraciones de retención en la fuente cuyo valor a pagar sea igual o inferior a 10 UVT o para declaraciones de retención en la fuente de las que, independientemente del valor a pagar, el valor adeudado sea igual o inferior a 10 UVT?

Valga precisar que el párrafo transitorio 2° del mencionado artículo 580-1 aplica para las declaraciones de retención en la fuente de las que se predique ineficacia por falta de pago total, presentadas hasta el 13 de diciembre de 2022 (fecha de promulgación de la Ley 2277 de 2022) y cuyo «valor por pagar sea igual o inferior a diez (10) UVT» (énfasis propio).

Al respecto, en la Gaceta del Congreso No. 1200 del 5 de octubre de 2022 y en relación con la ponencia para primer debate del Proyecto de Ley No. 118 (Cámara) y No. 131 (Senado) de 2022 (Ley 2277 de 2022 posteriormente aprobada), se indicó:

«La ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total representa, tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria, una carga económica y administrativa muy elevada cuando el valor dejado de pagar es mínimo. Actualmente, en el caso que un contribuyente o responsable no pague la totalidad de la declaración de retención en la fuente, así sea por cuantía mínimas (sic) o irrisoria debe presentar una nueva declaración, al ser considerada como ineficaz la declaración presentada inicialmente, con la sanción de extemporaneidad a que haya lugar. Considerando lo anterior, se propone que la declaración no se torne ineficaz si el valor dejado de pagar no supera diez (10) UVT.» (énfasis propio) (págs. 69 y 70)

Por ende, el párrafo transitorio 2° en comentario aplica para las declaraciones de retención en la fuente cuyo valor dejado de pagar es igual o inferior a 10 UVT, independientemente del valor total a pagar liquidado en la misma.

Para ilustrar lo anterior, éste sería el caso de una declaración de retención en la fuente en la que se liquidó un valor equivalente a 1.000 UVT por concepto de «Total retenciones más sanciones» (Formulario 350); sin embargo, el valor dejado de pagar en el Recibo Oficial de Pago de Impuestos Nacionales (Formulario 490) fue el equivalente a 10 UVT.

2. Para acceder al beneficio de que trata el párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario ¿se requiere que el agente de retención cancele el valor dejado de pagar más los intereses moratorios a que haya lugar a más tardar el 30 de junio de 2023?

Si. En efecto, la norma expresamente señala que para acceder al referido beneficio es necesario cancelar «*el valor total adeudado más los intereses moratorios a que haya lugar, a más tardar al treinta (30) de junio de 2023*» (subrayado fuera de texto).

Ahora bien, en cuanto a la expresión «valor total adeudado», el cual no puede ser superior a 10 UVT en ningún evento, éste comprenderá:

- En el caso de las declaraciones presentadas oportunamente, sin pago total: la retención en la fuente dejada de pagar total o parcialmente.
- En el caso de las declaraciones presentadas extemporáneamente, sin pago total: la retención en la fuente, la sanción por extemporaneidad y los intereses moratorios causados, dejados de pagar total o parcialmente, teniendo en cuenta lo consagrado en el artículo 804 del Estatuto Tributario (prelación en la imputación del pago).

Al «valor total adeudado», en los términos explicados, se sumarán los intereses moratorios causados desde la presentación de la declaración hasta la cancelación de que trata el párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 *ibidem*, los cuales -sea de precisar- no hacen parte del límite de 10 UVT de que trata la disposición.

A modo de ejemplo:

	Declaración presentada oportunamente	Declaración presentada extemporáneamente
Retención en la fuente dejada de pagar al momento de la presentación de la declaración	3 UVT	3 UVT
Sanción por extemporaneidad dejada de pagar al momento de la presentación de la declaración	No aplica	3 UVT
Intereses moratorios dejados de pagar al momento de la presentación de la declaración	No aplica	3 UVT
VALOR TOTAL ADEUDADO	3 UVT	9 UVT
Intereses moratorios causados desde la presentación de la declaración hasta la cancelación de la deuda (a más tardar 30 de junio de 2023)	100 UVT	100 UVT
VALOR A CANCELAR	103 UVT	109 UVT



Como se puede ver, en ambos casos el agente de retención puede acceder al tratamiento consagrado en el párrafo transitorio 2° mencionado, ya que el «valor total adeudado» no supera 10 UVT.

II. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 80 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 80. Modifíquese el Artículo 651 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 651. Sanción por no enviar información o enviarla con errores. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción.

1. Una multa que no supere siete mil quinientas (7.500) UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

a) El uno por ciento (1%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;

b) El cero coma siete por ciento (0,7%) de las sumas respecto de las cuales se suministró en forma errónea;

c) El cero coma cinco por ciento (0,5%) de las sumas respecto de las cuales se suministró de forma extemporánea;

d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será de cero comas (sic) cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT.

2. El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente Artículo se reducirá al cincuenta por ciento (50%) de la suma determinada, según lo previsto en el numeral 1), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al setenta por ciento (70%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y en otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2). Una



vez notificada la liquidación solo serán aceptados los factores citados en el numeral 2) que sean probados plenamente.

PARÁGRAFO 1o. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente Artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).

Las correcciones que se realicen a la información tributaria antes del vencimiento del plazo para su presentación no serán objeto de sanción.

PARÁGRAFO 2o. Cuando un dato omiso o inexacto se reporte en diferentes formatos o este (sic) comprendido en otro reporte para el cálculo de la sanción de que trata este Artículo, se sancionará la omisión o el error tomando el dato de mayor cuantía.

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los contribuyentes que hayan incurrido en las infracciones señaladas en este artículo y no les hayan notificado pliego de cargos, podrán corregir o subsanar la información, presentándola hasta el primero (1) de abril de 2023, aplicando la sanción del parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%).»

1. Habiéndose incurrido en cualquiera de las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de la entrada en vigencia de la Ley 2277 de 2022 ¿cómo debe liquidar la sanción la Administración Tributaria o el administrado que desea subsanar tal situación? ¿de qué manera resulta aplicable lo previsto en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

El artículo 640 del Estatuto Tributario reconoce en su parágrafo 5° que «El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior» (énfasis propio). En este sentido, la disminución de las multas aplicables a las infracciones de que trata el artículo 651 *ibidem* -producto del reseñado artículo 80- es extensible, vía principio de favorabilidad, a las infracciones cometidas antes del 13 de diciembre de 2022.

Empero, dicho principio de favorabilidad no será aplicable cuando se esté en presencia de una situación jurídica consolidada e, inclusive, cuando se esté adelantando el cobro coactivo.

En este punto, es de advertir que la aplicación del principio de favorabilidad dentro del proceso de cobro fue reconocida por el artículo 120 de la Ley 2010 de 2019 teniendo en cuenta, entre otras, las siguientes condiciones:

- Que se tratara de «las sanciones tributarias que fueron reducidas mediante la Ley 1819 de 2016» (énfasis propio).
- La solicitud de aplicación del principio en comento debía ser realizada por el administrado «a más tardar el 30 de junio de 2020».

Continuando con el análisis del artículo 640 del Estatuto Tributario, de manera adicional a la aplicación del principio de favorabilidad, también deberán observarse los principios de proporcionalidad y gradualidad del régimen sancionatorio, con lo cual se deberán atender las reducciones sancionatorias previstas en la mencionada disposición.

En otras palabras, aun cuando la infracción se haya cometido antes del 13 de diciembre de 2022, para la liquidación de la multa prevista en el referido artículo 651 se deberá tener en cuenta que:

- Esta no podrá superar el monto equivalente a 7.500 UVT.
- Se deberán aplicar los porcentajes y montos previstos en los literales a) a d) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022.
- Se deberán aplicar las reducciones de que trata el artículo 640 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan las condiciones para ello.

No sobra señalar que, en todo caso, la sanción liquidada no podrá ser inferior a 10 UVT, de acuerdo con lo previsto en el artículo 639 del Estatuto Tributario:

«ARTICULO 639. SANCIÓN MÍNIMA. <Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de 10 uvt.

(...)» (énfasis propio)

2. **Si el administrado subsana -de manera voluntaria- las infracciones de que trata el artículo 651 del Estatuto Tributario antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos y considerando los parágrafos 1° y transitorio de esta disposición ¿ello implica que deba liquidar y pagar la respectiva sanción reducida al 5% o al 5% del 10% de la misma?**

Los parágrafos en comento establecen:

«PARÁGRAFO 1o. El obligado a informar podrá subsanar de manera voluntaria las faltas de que trata el presente Artículo, antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos, en cuyo caso deberá liquidar y pagar la sanción correspondiente de que trata el numeral 1) del presente Artículo reducida al diez por ciento (10%).

(...)

PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los contribuyentes que hayan incurrido en las infracciones señaladas en este artículo y no les hayan notificado pliego de cargos, podrán corregir o subsanar la información, presentándola hasta el primero (1) de abril de 2023, aplicando la sanción del parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%).» (énfasis propio)

El parágrafo 1° del artículo 651 del Estatuto Tributario consagra un beneficio para los obligados a informar que presenten o corrijan la información reportada antes de que la Administración Tributaria profiera pliego de cargos. Así, cuando el obligado a informar subsana la respectiva falta sin que le haya sido notificado un pliego de cargos, tendrá derecho a que la sanción prevista en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario se reduzca al 10%. A modo de ejemplo, una sanción inicialmente tasada en 200 UVT se reduciría a 20 UVT (10% de 200 UVT). Vale la pena precisar que esta norma tiene una vigencia indefinida en el tiempo.

Contrario a lo que sucede con el parágrafo 1°, el parágrafo transitorio del artículo 651 *ibidem* es esencialmente temporal. En efecto, aunque el supuesto de hecho de la norma es exactamente el mismo que aquel previsto en el parágrafo 1° -es decir, que el obligado a informar presente o corrija la información reportada- se agrega un límite temporal, pues la subsanación de la falta debe hacerse hasta el 1 de abril de 2023.

También agrega el parágrafo transitorio que la sanción aplicable es «*la sanción del parágrafo 1 reducida al cinco por ciento (5%)*».

Al respecto, como antes se anotó, el parágrafo 1° en realidad no contempla una sanción sino la reducción de la sanción prevista en el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario. En este orden de ideas, la reducción al 5% de la sanción prevista en el parágrafo 1° se refiere a la sanción del numeral 1 del citado artículo 651. Así, el beneficio previsto en el parágrafo transitorio consiste en que el obligado a reportar que presente o corrija la información antes de que se le notifique el pliego de cargos y lo haga hasta el 1° de abril de 2023, tendrá derecho a que la sanción se reduzca al 5%. En el ejemplo antes expuesto, una sanción inicialmente tasada en 200 UVT se reduciría a 10 UVT (5% de 200 UVT).

Es de colegir entonces que, siempre y cuando el administrado corrija o presente la información solicitada hasta el 1° de abril de 2023, se deberá liquidar la respectiva sanción de que trata el numeral 1 del artículo 651 *ibidem* reduciéndola al 5%.

Para ilustrar lo anterior:

Paso 1	Sanción liquidada acorde con el numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario	\$400.000.000
Paso 2	Reducción transitoria del parágrafo transitorio del artículo 651 <i>ibidem</i>	\$20.000.000 (5% de \$400.000.000)

Sobre la suma de \$20.000.000 (en el anterior ejemplo) igualmente procederían las reducciones de que trata el artículo 640 del Estatuto Tributario, como fuera advertido en el Oficio 030291 del 10 de diciembre de 2019: «*la reducción prevista en el parágrafo del artículo 651 del ET puede aplicarse junto con el régimen de proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio*».

3. Para acceder a las reducciones de que tratan los parágrafos 1° y transitorio del artículo 651 del Estatuto Tributario ¿se permite suscribir una facilidad para el pago?

El parágrafo 1° del mencionado artículo 651 exige «pagar» la respectiva sanción, con lo cual, atendiendo a la literalidad de la norma, se descarta de plano una facilidad para el pago. A su vez, en la medida que el parágrafo transitorio de la misma norma exige considerar los términos del referido parágrafo 1°, es preciso comprender que, en este último caso, igualmente se exige pagar la sanción reducida.

Adicional al pago de la sanción, se debe subsanar la infracción; esto es, presentando o corrigiendo la información solicitada.

4. La multa de 0,5 UVT de que trata el literal d) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario ¿se debe aproximar por cada dato no suministrado o incorrecto a la sanción mínima en los términos del artículo 639 *ibidem*? ¿qué ocurre si sólo existe un dato no suministrado o incorrecto? ¿qué ocurre cuando existen varios datos no suministrados o incorrectos?

El literal d) en comento reza:

«d) Cuando no sea posible establecer la base para tasar la sanción o la información no tuviere cuantía, la sanción será de cero comas (sic) cinco (0,5) UVT por cada dato no suministrado o incorrecto la cual no podrá exceder siete mil quinientas (7.500) UVT.» (énfasis propio)

Por ende:

- Si la infracción consistió únicamente en la falta de suministro o suministro incorrecto de un solo dato, la sanción equivalente a 0,5 UVT deberá necesariamente aproximarse a 10 UVT, por ministerio del artículo 639 del Estatuto Tributario.
- Si la infracción consistió en la falta de suministro o suministro incorrecto de varios datos, se deberá multiplicar el monto de 0,5 UVT por el número de dichos datos para determinar la sanción aplicable. El resultado de esta operación en ningún caso podrá ser inferior a 10 UVT, por ministerio del artículo 639 *ibidem*.

Para ilustrar lo anterior:

Número de datos no suministrados o suministrados incorrectamente	Sanción aplicable
1	0,5 UVT aumentada a 10 UVT (sanción mínima)
5	2,5 UVT aumentada a 10 UVT (sanción mínima)
22	11 UVT

5. Si un dato, que carece de cuantía, no se suministró o se suministró incorrectamente en diferentes formatos ¿es aplicable lo previsto en el parágrafo 2° del artículo 651 del Estatuto Tributario?

No, porque el parágrafo 2 citado hace referencia a datos con cuantía. Así las cosas, ya sea que los mismos datos sin cuantía no se hayan reportado o se hayan reportado erróneamente en diferentes formatos, por cada uno de ellos se deberá liquidar la sanción de 0,5 UVT, tal y como lo exige el literal d) del numeral 1 del artículo 651 *ibidem*.

III. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 81 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 81. Modifíquense los incisos 1 y 2 del Artículo 814 del Estatuto Tributario, los cuáles quedarán así:

Artículo 814. Facilidades para el pago. 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, podrán mediante resolución conceder facilidades para el pago al deudor o a un tercero a su nombre, hasta por cinco (5) años, para el pago de los impuestos de timbre, de renta y complementarios, sobre las ventas y la retención en la fuente, o de cualquier otro impuesto administrado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), así como para la cancelación de los intereses y demás sanciones a que haya lugar, siempre que el deudor o un tercero a su nombre, constituya fideicomiso de



garantía, ofrezca bienes para su embargo y secuestro, garantías personales, reales, bancarias o de compañías de seguros, o cualquiera otra garantía que respalde suficientemente la deuda a satisfacción de la administración. Se podrán aceptar garantías personales cuando la cuantía de la deuda no sea superior a tres mil (3.000) UVT.

Igualmente se concederán facilidades para el pago, sin garantías, cuando el término no sea superior a un (1) año y el contribuyente no haya incumplido facilidades para el pago durante el año anterior a la fecha de presentación de la solicitud. Para este efecto, el Jefe de la dependencia de cobro respectiva de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que tenga la competencia para el efecto, suscribirá el acta con el deudor donde se plasmará la facilidad para el pago. Cuando el beneficiario de la facilidad para el pago de que trata este inciso, deje de pagar alguna de las cuotas o incumpla el pago de cualquier otra obligación tributaria surgida con posterioridad a la suscripción del acta, el Jefe de la dependencia de cobro respectiva de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) que tenga la competencia para el efecto, mediante resolución, podrá dejar sin efecto la facilidad para el pago, declarando sin vigencia el plazo concedido, ordenando hacer efectiva la práctica del embargo, secuestro y remate de los bienes o la terminación de los contratos, si fuere el caso. Contra esta providencia procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los cinco (5) días siguientes a su notificación, quien deberá resolverlo dentro del mes siguiente a su interposición en debida forma.»

1. Para efectos de las facilidades para el pago sin garantías e iguales o inferiores a 1 año ¿qué año se toma en consideración para concederlas?

En la medida que el artículo 814 del Estatuto Tributario corresponde a una norma de carácter procedimental, las modificaciones efectuadas sobre el mismo por el artículo 81 de la Ley 2277 de 2022 son de aplicación inmediata a partir de la entrada en vigencia de la referida Ley, en línea con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887.

Ahora bien, el año al que se hace referencia en el inciso 2° del artículo 814 *ibidem* es el contado desde la fecha de presentación de la solicitud.

Para ilustrar lo anterior: si el administrado realizó tal solicitud el 16 de diciembre de 2022, el año durante el cual se examinará el incumplimiento de otras facilidades para el pago será el comprendido entre el 15 de diciembre de 2021 y el 15 de diciembre de 2022.

IV. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 91 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 91. TASA DE INTERÉS MORATORIA TRANSITORIA. Para las obligaciones tributarias y aduaneras que se paguen totalmente hasta el treinta (30) de junio de 2023, y para las facilidades o acuerdos para el pago de que trata el artículo 814 del Estatuto Tributario que se suscriban a partir de la entrada en vigencia de la presente ley y hasta el treinta (30) de junio de 2023, la tasa de interés de mora será equivalente al cincuenta por ciento (50%) de la tasa de interés establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario. La solicitud para la suscripción de las facilidades o acuerdos para el pago de que trata el presente artículo deberá ser radicada a más tardar el quince (15) de mayo de 2023.

Para los efectos de este artículo será válido cualquier medio de pago, incluida la compensación de los saldos a favor que se generen entre la fecha de entrada en vigencia de la presente ley y el treinta (30) de junio de 2023.»

1. ¿Pueden aplicarse concurrentemente los tratamientos previstos en el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 y en el párrafo transitorio 2° del artículo 580-1 del Estatuto Tributario?

Si, siempre y cuando, en relación con la declaración de retención en la fuente -ineficaz al 13 de diciembre de 2022 y cuyo valor por pagar sea igual o inferior a 10 UVT- se cancele el valor total adeudado mas los intereses moratorios a que haya lugar a más tardar el 30 de junio de 2023. En este caso, el agente de retención podrá no solo subsanar dicha ineficacia sino, a la par, acceder a la tasa de interés moratoria reducida de que trata el artículo 91 citado.

Aunque el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 prevé las facilidades o acuerdos para el pago para efectos de acceder a la tasa de interés moratoria reducida, estos resultan incompatibles tratándose de las declaraciones de retención en la fuente:

«(...) si bien el texto del artículo 814 del estatuto tributario plantea la posibilidad de conceder facilidades para el pago de las declaraciones de retención en la fuente, la norma se expidió en un momento en que el no pago de la declaración de retención en la fuente no acarrea su ineficacia.

Pero ya en vigencia de la nueva regulación de las declaraciones de retención en la fuente no resulta posible la aplicación del artículo 814 en cita, pues si la declaración es ineficaz y se exige de esta su pago total con la presentación o máximo "dentro de los dos (2) meses siguientes contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar", no es viable conceder en tal contexto una facilidad de pago sin contrariar el artículo 580-1 ya mencionado.» (énfasis propio) (cfr. Oficio 022619 del 10 de septiembre de 2019)

2. ¿Pueden aplicarse concurrentemente los artículos 91 de la Ley 2277 de 2022 y artículo 814 del Estatuto Tributario, éste último modificado por el artículo 81 de la referida Ley?

Si, siempre y cuando la solicitud para la suscripción de la facilidad o acuerdo para el pago sea radicada a más tardar el 15 de mayo de 2023 y dicha facilidad o acuerdo sea suscrito hasta el 30 de junio del mismo año, tal y como lo establece el artículo 91 *ibidem*.

3. ¿La tasa de interés moratoria transitoria es aplicable a obligaciones tributarias y aduaneras en discusión en sede administrativa?

El artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 no establece ninguna diferenciación o especificación sobre las obligaciones tributarias o aduaneras, con lo cual podrían tener cabida aquellas que son objeto de discusión en sede administrativa. Así, siendo claro el sentido de la ley, no corresponde al intérprete desatenderlo a pretexto de consultar su espíritu (cfr. artículo 27 del Código Civil).

Sin embargo, la referida norma exige un pago total o la suscripción de una facilidad o acuerdo para el pago, con lo cual implícitamente reconoce que la obligación tributaria o aduanera deba ser clara, expresa y exigible, circunstancias que no se presentan cuando es objeto de discusión.

Al respecto, resulta necesario efectuar la siguiente precisión:

El artículo 590 del Estatuto Tributario permite «*corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación*» (de acuerdo con lo

establecido en el artículo 709 *ibidem*), así como «dentro del término para interponer el recurso de reconsideración» (en las circunstancias previstas en el artículo 713 *ibidem*), en cuyo caso, el administrado puede «decidir pagar total o parcialmente las glosas planteadas», «sin perjuicio de la posibilidad (...) de seguir discutiendo los asuntos de fondo», liquidando y pagando «intereses por cada día de retardo en el pago, con la fórmula de interés simple, a la tasa de interés bancario corriente certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, más dos (2) puntos porcentuales».

Por ende, sólo cuando el administrado desista de la discusión en sede administrativa se podrá liquidar la tasa de interés moratoria transitoria contemplada en el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022, entendido que -en este evento- existe una obligación clara, expresa y exigible relacionada con las mismas. *Contrario sensu*, de continuarse la discusión, el administrado deberá aplicar la tasa de interés señalada en el inciso 1° del párrafo del artículo 590 *ibidem*.

4. ¿El administrado debe presentar alguna solicitud a la Administración Tributaria o Aduanera para aplicar la tasa de interés moratoria transitoria?

Sin perjuicio de la solicitud para la suscripción de la facilidad o acuerdo para el pago, de que trata el artículo 91 *ibidem*, no se observa que la norma exija presentar una solicitud en los términos consultados.

V. EN RELACIÓN CON EL ARTÍCULO 92 DE LA LEY 2277 DE 2022

«ARTÍCULO 92. DECLARACIONES DE IVA SIN EFECTO LEGAL ALGUNO. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas que dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de entrada en vigencia de esta ley, presenten las declaraciones de IVA que al treinta (30) de noviembre de 2022 se consideren sin efecto legal alguno por haber sido presentadas en un periodo diferente al obligado, no estarán obligados a liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad ni los intereses de mora.

Los valores efectivamente pagados con las declaraciones iniciales podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente.»

1. ¿Qué aplicabilidad tiene el artículo 92 de la Ley 2277 de 2022 a la luz de la Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, del 3 de noviembre de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00027-00 (25406) acumulados 11001-03-27-000-2020-00023-00 (25395), 11001-03-27-000-2021-00013-00 (25494) y 11001-03-27-0002021-00026-00 (25541)?

El Consejo de Estado, en la referida providencia (anterior a la promulgación de la Ley 2277 de 2022), declaró la nulidad del siguiente aparte contenido en el párrafo 2 del artículo 1.6.1.6.3. (Nuevos periodos gravables del impuesto sobre las ventas: declaración y pago) del Decreto 1625 de 2016: «Las declaraciones que se hubieren presentado en periodos diferentes a los establecidos por la ley no tienen efecto legal alguno; por lo tanto, los valores efectivamente pagados con dichas declaraciones podrán ser tomados como un abono al saldo a pagar en la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo correspondiente» (énfasis propio).

Esto conlleva a que, por sustracción de materia, el artículo 92 carezca de aplicabilidad, considerando -particularmente- que los fallos de nulidad de la referida Corporación tienen efectos *ex tunc*:



«(...) los fallos de nulidad proferidos por el Consejo de Estado tienen efectos *ex tunc*, es decir, retrotraen la situación a como se encontraba antes de haberse proferido el acto anulado, sin afectar las situaciones jurídicas que se consolidaron, las cuales, conforme la jurisprudencia de lo contencioso administrativo, son aquellas que han quedado en firme, o han sido objeto de pronunciamiento judicial, es decir, que han hecho tránsito a cosa juzgada, por tanto, no son susceptibles de debatirse ni jurídica ni administrativamente (...)» (énfasis propio) (cfr. Sentencia T-121/16 de la Corte Constitucional, M.P. GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO)

En cuanto a las situaciones jurídicas consolidadas, resulta apropiado traer a colación lo expresado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, en la Sentencia del 3 de marzo de 2022, Radicación No. 25000-23-37-000-2014-00315-01 (24658): «(...) una situación jurídica se encuentra consolidada cuando no puede modificarse, porque ya está en firme la declaración tributaria (...)» (énfasis propio).

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

«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 (sic) impuesto (sic) 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 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).»

1. ¿Qué tasa de interés moratorio será objeto de reducción en los términos del numeral 2 del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022? ¿La tasa del artículo 635 del Estatuto Tributario o la tasa transitoria del artículo 91 de la Ley 2277 de 2022?

El numeral 2 del artículo 93 *ibidem* hace referencia a la tasa del artículo 635 del Estatuto Tributario y no a la tasa del mencionado artículo 91, motivo por el cual no resulta viable aplicar, de manera concurrente, las reducciones a la tasa de interés moratoria previstas en ambas disposiciones de la Ley 2277 de 2022.

Al respecto, es necesario advertir que:

- El artículo 635 del Estatuto Tributario no fue modificado, y
 - Adicionalmente, lo que prevé el artículo 91 de la Ley 2277 de 2022 es la posibilidad de aplicar una tasa de interés moratorio reducida calculada con base en la tasa de que trata el artículo 635 *ibidem*.
- 2. ¿Pueden aplicar el beneficio contemplado en el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 los contribuyentes que presenten declaraciones en forma extemporánea con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar?**

Sea de resaltar que el mencionado artículo 93 hace referencia al artículo 641 del Estatuto Tributario y no al artículo 642 *ibidem* para efectos de la liquidación de la sanción: el primero versa sobre las declaraciones tributarias presentadas en forma extemporánea mientras que el segundo se refiere a las declaraciones tributarias presentadas en forma extemporánea con posterioridad a la notificación del emplazamiento o del auto que ordena inspección tributaria.

Por ende, es de colegir que los contribuyentes que presenten declaraciones en forma extemporánea con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar o al auto que ordena inspección tributaria no gozan de las reducciones transitorias de que trata el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022.

En este punto, es menester recordar que *«En reiterados pronunciamientos las Altas Cortes y este despacho, han confirmado que, las exenciones o beneficios tributarios son taxativos y restrictivos, no siendo viable su extensión por vía de interpretación ni por analogía»* (énfasis propio) (cfr. Concepto 046276 del 8 de junio de 2009).

- 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 cubre 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.



4. ¿Los beneficios de que trata el artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 son aplicables igualmente por agentes de retención y responsables de impuestos administrados por la U.A.E. DIAN?

El artículo 93 en comento hace referencia a «contribuyentes» en general, sin circunscribir tal calidad a la declaración tributaria que será objeto de presentación extemporánea o corrección. Por tal motivo, siempre que el respectivo responsable o agente de retención comparta la calidad de contribuyente, podrá acogerse a los beneficios listados en la referida disposición en relación con las declaraciones a su cargo (*i.e.* declaraciones del IVA, del impuesto nacional al consumo, de retención en la fuente, etc.).

5. ¿Es aplicable la reducción sancionatoria del artículo 93 de la Ley 2277 de 2022 en relación con la declaración informativa y documentación comprobatoria cuando éstas son presentadas extemporáneamente o son objeto de corrección?

En lo que se refiere a la presentación extemporánea, es necesario retomar lo explicado en el punto #2 del Título VI de este pronunciamiento; esto es, que la reducción sancionatoria sólo está consagrada para la sanción de que trata el artículo 641 del Estatuto Tributario y no para las demás sanciones relacionadas con una presentación extemporánea, como las previstas en el artículo 260-11 *ibidem* (sanciones respecto de la documentación comprobatoria y de la declaración informativa).

Ahora bien, en relación con la corrección, será procedente la reducción sancionatoria cuando es objeto de ello la declaración informativa, no así la documentación comprobatoria, ya que la primera -más no la segunda- tiene el carácter de declaración tributaria, tal y como lo dispone el artículo 1.6.1.13.2.1. del Decreto 1625 de 2016.

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», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 001625 del 18/11/2022, N° 001708 del 22/12/2022, N° 001624 del 24/11/2022, N° 001742 del 29/12/2022, N° 001656 del 30/11/2022, N° 001692 del 14/12/2022, N° 001698 del 15/12/2022, N° 001667 del 16/12/2022, N° 000013 del 22/12/2022, N° 000014 del 22/12/2022, N° 000058 del 29/12/2022, N° 000044 del 31/12/2022, N° 000047 del 02/01/2023, N° 000049 del 02/01/2023, N° 000050 del 03/01/2023, N° 000051 del



03/01/2023, N° 000052 del 03/01/2023, N° 000053 del 03/01/2023, N° 000148 del 03/01/2023, N° 000057 del 05/01/2023, N° 000062 del 06/01/2023, N° 000064 del 06/01/2023, N° 000072 del 09/01/2023, N° 000032 del 12/01/2023, N° 000074 del 12/01/2023, N° 000076 del 12/01/2023, N° 000077 del 12/01/2023, N° 000097 del 12/01/2023, N° 000033 del 17/01/2023, N° 000035 del 17/01/2023, N° 000036 del 17/01/2023, N° 000081 del 19/01/2023, N° 000092 del 19/01/2023, N° 000093 del 19/01/2023, N° 000086 del 20/01/2023, N° 000132 del 20/01/2023, N° 000113 del 23/01/2023, N° 000114 del 23/01/2023, N° 000124 del 23/01/2023, N° 000153 del 23/01/2023, N° 000125 del 24/01/2023, N° 000130 del 25/01/2023, N° 000151 del 25/01/2023, N° 000154 del 26/01/2023, N° 000170 del 01/02/2023, N° 000179 del 01/02/2023 y N° 000180 del 23/01/2023, y:

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

Doctora
INGRID MAGNOLIA DIAZ RINCÓN
Directora de Gestión de Aduanas
U.A.E. DIAN
idiarz1@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: Ingrid Castañeda Cepeda – Subdirección de Normativa y Doctrina
Yuri Briceño Castro – Subdirección de Normativa y Doctrina
Delcy Zulema Silva Meche – Subdirección de Normativa y Doctrina
Aida Patricia Burbano Mora – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Revisó: Comités de Normativa y Doctrina del 02/02/2023 y del 03/02/2023