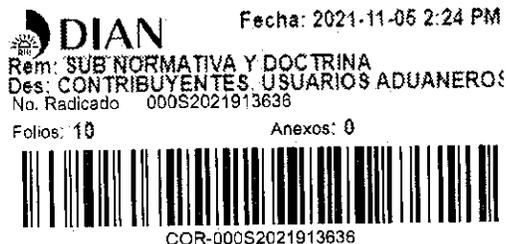


Subdirección de Normativa y Doctrina

100208192-415

Bogotá, D.C. **05/11/2021**



Señores

CONTRIBUYENTES, USUARIOS ADUANEROS Y OTROS

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Concepto general 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

Descriptor: Reducción transitoria de sanciones y de tasa de interés

Fuentes Formales: Artículos 45, 46, 47 y 65 de la Ley 2155 de 2021
Artículos 590, 634, 639, 640, 651 y 867-1 del Estatuto Tributario
Artículos 28 y 1608 del Código Civil
Artículos 52 y 53 de la Ley 4 de 1913
Artículo 23 de la Ley 383 de 1997
Artículos 3, 23 y 41 del Decreto Ley 2245 de 2011
Artículos 609, 610, 726 y 731 del Decreto 1165 de 2019
Artículo 1 del Decreto 1742 de 2020
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, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021.

Valga anotar que, aun cuando dicha disposición versa igualmente sobre impuestos, tasas y contribuciones del orden territorial, así como sobre obligaciones parafiscales, lo aquí

Subdirección de Normativa y Doctrina

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).

Asimismo, las inquietudes en torno a la operatividad de las reducciones establecidas por el citado artículo 45, de cara al diligenciamiento de las respectivas declaraciones y/o recibos de pago en los sistemas habilitados por la DIAN, deberán elevarse a la Subdirección de Servicio al Ciudadano en Asuntos Tributarios de la Dirección de Gestión de Impuestos.

Así pues, para comenzar, es necesario transcribir el artículo *sub examine*:

“ARTÍCULO 45°. REDUCCIÓN TRANSITORIA DE SANCIONES Y DE TASA DE INTERÉS PARA LOS SUJETOS DE OBLIGACIONES ADMINISTRADAS POR LA DIAN ASÍ COMO RESPECTO DE LOS IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES DEL ORDEN TERRITORIAL. *Para las obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN (...) que se paguen hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021, y para las facilidades de pago que se suscriban con la DIAN (...) hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2021 respecto a las obligaciones que presenten mora en el pago a treinta (30) de junio de 2021, y cuyo incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19, las sanciones y la tasa de interés moratoria se reducirán y liquidarán en los siguientes términos:*

A. Las sanciones, incluyendo aquellas que se liquiden en actos administrativos independientes, y sus actualizaciones se reducirán al veinte por ciento (20%) del monto previsto en la legislación aduanera, cambiaria o tributaria.

B. La tasa de interés moratoria establecida en el artículo 635 del Estatuto Tributario, será liquidada diariamente a una tasa de interés diario que sea equivalente al veinte por ciento (20%) de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia.

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.

(...)”. (Subrayado fuera de texto).

Subdirección de Normativa y Doctrina

1. ¿Las reducciones de que trata el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 son aplicables desde la entrada en vigencia de esta Ley o se requiere de su reglamentación?

A falta de cualquier indicación en otro sentido por parte del legislador, el citado artículo 45 es aplicable a partir de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021 -esto es, el 14 de septiembre de la presente anualidad, fecha de inserción en el Diario Oficial según consta en el Número de Diario 51.797 de la misma fecha- de conformidad con el artículo 65 *ibídem* y considerando particularmente el efecto general, inmediato y hacia futuro de la Ley (cfr. artículos 52 y 53 de la Ley 4 de 1913 y Sentencias C-619/01, M.P. Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA y SU-309/19, M.P. ALBERTO ROJAS RÍOS, entre otros pronunciamientos de la Corte Constitucional).

2. ¿Pueden acceder al tratamiento previsto en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 tanto las personas naturales como jurídicas?

Dado que el legislador no estableció una restricción o indicación en otro sentido, el artículo 45 *ibídem* es aplicable tanto a personas naturales como jurídicas.

3. ¿Cómo funcionan en términos generales las reducciones de que trata el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

En primer lugar, para acceder a las reducciones del artículo 45 *ibídem* es necesario el cumplimiento previo de los siguientes requisitos:

- i) El pago o la suscripción de facilidades de pago con la DIAN de las obligaciones, sanciones e intereses de que trata el citado artículo 45 hasta el 31 de diciembre de 2021.
- ii) Que se trate de obligaciones administradas por la DIAN que 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.
- iii) Que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19.

El cumplimiento de lo antepuesto, permite:

- i) Reducir las sanciones actualizadas al 20% del monto previsto en la legislación tributaria, aduanera o cambiaria, sin perjuicio de las sanciones mínimas contempladas en las diferentes normativas aplicables.
- ii) La liquidación del interés moratorio empleando una tasa de interés diario equivalente al 20% de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de

Subdirección de Normativa y Doctrina

créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia, vigente al momento del pago.

Nótese que por obligaciones administradas por la DIAN debe entenderse -según el artículo 1 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021- aquellas señaladas en el artículo 1 del Decreto 1742 de 2020, las cuales corresponden, entre otras, a:

- i) Impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien sea que se trate de impuestos internos o al comercio exterior, y demás obligaciones y sanciones tributarias.
- ii) Tributos aduaneros, obligaciones derivadas de la gestión aduanera y demás obligaciones y sanciones aduaneras.
- iii) Obligaciones y sanciones contempladas en el régimen cambiario de competencia de la DIAN.

En lo atinente a la mora en el pago, el artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 aclara que ésta corresponde a la no cancelación oportuna de la obligación, con lo cual están incluidas, entre otras:

- i) *“(...) las obligaciones que sean objeto de corrección o presentación extemporánea, los anticipos del Régimen Simple de Tributación, las obligaciones incluidas en actos administrativos y las obligaciones incluidas en sentencias judiciales, cuyo vencimiento fue hasta el treinta (30) de junio de 2021”.* (Subrayado fuera de texto).
- ii) *“(...) 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).
- iii) *“(...) los saldos de obligaciones incluidas en facilidades de pago vigentes, así como, los saldos de facilidades de pago declaradas incumplidas y las obligaciones contenidas en declaraciones ineficaces presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, así sean de períodos anteriores (...).”* (Subrayado fuera de texto).

En línea con lo antepuesto, no sobra indicar que el citado artículo 45 no se refirió expresa ni exclusivamente a obligaciones contenidas en títulos ejecutivos.

En cuanto al incumplimiento ocasionado o agravado por el COVID-19, el artículo 3 de la Resolución DIAN N° 000126 precisa que:

Subdirección de Normativa y Doctrina

- i) El incumplimiento se debió generar:
- 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, o
 - Con anterioridad a dicha declaratoria, siempre y cuando se haya agravado como consecuencia del COVID-19.
- iv) *“El concepto de ‘agravado’ (...) deberá entenderse en su sentido natural y obvio” (cfr. artículo 28 del Código Civil). Para ello, cada administrado en su caso particular deberá contemplar el término “agravar” de conformidad con lo definido en el Diccionario de la Real Academia Española, en virtud del cual se entiende por tal: “Aumentar el peso de algo, hacer que sea más pesado (...) Hacer algo más grave (...) de lo que era”. (Subrayado fuera de texto).*

Por último, es de señalar que el artículo 4 de la mencionada Resolución DIAN N° 000126 indica que 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.

4. En los términos del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 ¿las sanciones se reducen en un 20% o al 20%?

Sin perjuicio de lo explicado en el punto #23 de este pronunciamiento y, sin desconocer la sanción mínima prevista en el artículo 639 del Estatuto Tributario y en el parágrafo 4 del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011 (para efectos tributarios y cambiarios, respectivamente), el literal A del citado artículo 45 permite reducir las sanciones actualizadas al 20% del monto previsto en la legislación tributaria, aduanera o cambiaria.

A modo de ejemplo, si en aplicación de las normas tributarias se debe pagar una sanción de \$10.000.000, ésta se puede reducir a \$2.000.000 (20% de \$10.000.000) si se cumplen todos los requisitos exigidos por el artículo 45 *ibidem*.

5. En lo atinente a las actualizaciones de las sanciones, si existe una sanción liquidada con la UVT establecida para un determinado año gravable (p.ej. 2019) ¿dicha sanción se debe ajustar y/o actualizar con la UVT aplicable para el año gravable 2021 para efectos de la reducción del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

En materia tributaria la actualización de las sanciones se debe efectuar en los términos establecidos por el artículo 867-1 del Estatuto Tributario, el cual establece:

“ARTÍCULO 867-1. ACTUALIZACIÓN DEL VALOR DE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS PENDIENTES DE PAGO. <Artículo modificado por el artículo 34 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes,

Subdirección de Normativa y Doctrina

responsables, agentes de retención y declarantes, que no cancelen oportunamente las sanciones a su cargo que lleven más de un año de vencidas, deberán reajustar dicho valor anual y acumulativamente el 1 de enero de cada año, en el ciento por ciento (100%) de la inflación del año anterior certificado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En el evento en que la sanción haya sido determinada por la administración tributaria, la actualización se aplicará a partir del 1o de enero siguiente a la fecha en que haya quedado en firme en la vía gubernativa el acto que impuso la correspondiente sanción". (Subrayado fuera de texto).

En consecuencia, cuando se trate de sanciones liquidadas en periodos gravables anteriores, por cada año de vencimiento la sanción se deberá actualizar conforme lo previsto en la norma en mención, para posteriormente efectuar la reducción correspondiente.

El artículo 867-1 *ibídem* también se debe tener en cuenta para efectos de la actualización de las sanciones en materia aduanera y cambiaria, considerando las remisiones a dicha disposición consagradas en los artículos 41 del Decreto Ley 2245 de 2011 y 731 del Decreto 1165 de 2019.

6. Para efectos de la reducción de la tasa de interés moratoria en los términos del literal B del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 ¿se debe tener en cuenta la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario del último mes o del mes en el que era exigible la obligación en mora?

Para el cálculo de los intereses moratorios aplicando la tasa de interés indicada en el literal B del citado artículo 45 se debe atender la fórmula consagrada en el parágrafo del artículo 590 del Estatuto Tributario, disposición que indica:

"(...)

Para liquidar los intereses moratorios de que trata este parágrafo, o el artículo 635 del Estatuto Tributario, el contribuyente, responsable, agente retenedor, declarante o la Administración Tributaria según sea el caso, aplicará la siguiente fórmula de interés simple, así:

$(K \times T \times t)$

Donde:

K: valor insoluto de la obligación.

T: factor de la tasa de interés (corresponde a la tasa de interés establecida en el parágrafo del artículo 590, o artículo 635 del Estatuto Tributario, según corresponda dividida en 365, o 366 días según el caso).

Subdirección de Normativa y Doctrina

t: número de días calendario de mora desde la fecha en que se debió realizar el pago.

(...)" (Subrayado fuera de texto).

En la aplicación del artículo 45 *ibídem*, la tasa de interés en la antepuesta fórmula equivale "al veinte por ciento (20%) de la tasa de interés bancario corriente para la modalidad de créditos de consumo y ordinario, certificado por la Superintendencia Financiera de Colombia", vigente al momento de la realización del pago.

En materia aduanera igualmente se deberá tener en cuenta el párrafo del artículo 590 antes transcrito, dada la remisión al Estatuto Tributario efectuada por el artículo 726 del Decreto 1165 de 2019, sin desconocer las fechas particulares contenidas en esta última disposición a partir de las cuales se calculan los respectivos intereses.

7. Para efectos de la reducción de la tasa de interés moratoria en los términos del literal B del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 ¿la DIAN se encarga de hacer el respectivo cálculo o éste lo debe efectuar el administrado?

Como fuera manifestado previamente, el artículo 4 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021 indica que no se requiere presentar una solicitud a esta Entidad para acceder a los beneficios establecidos en el artículo 45 *ibídem*; de manera que el cálculo de los correspondientes intereses, empleando la tasa reducida, lo debe efectuar cada administrado. Lo anterior, sin perjuicio de las amplias facultades de revisión y comprobación posterior que le asisten a la Administración.

8. Para efectos de la reducción de la tasa de interés moratoria en los términos del literal B del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 ¿los intereses se deben calcular sobre el valor del impuesto o también se debe considerar el valor de las sanciones aplicables?

Como se desprende de los artículos 634 del Estatuto Tributario y 726 del Decreto 1165 de 2019, y según se ha explicado en la jurisprudencia (cfr. Sentencia del 28 de septiembre de 2016, Radicación N° 760012331000200801139-01(19182) del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, entre otros pronunciamientos), no deben liquidarse intereses de mora sobre las sanciones; sin perjuicio de la actualización de éstas (ver punto #5).

Por lo anterior, es claro que los intereses de mora únicamente se liquidan sobre el valor de los tributos adeudados para efectos tributarios. En materia aduanera, se deberá atender lo dispuesto en el artículo 726 del Decreto 1165 de 2019.

Subdirección de Normativa y Doctrina

9. ¿El artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 cubre obligaciones que presentan mora en el pago a 30 de junio de 2021 correspondientes a los años gravables 2020 y anteriores o exigibles en dichos períodos?

Como se explicó en el punto #3, las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibidem* son aquellas que presenten mora en el pago (es decir, que no hayan sido canceladas oportunamente) al 30 de junio de 2021 y que, adicionalmente:

- i) Su 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, lo cual aconteció el 17 de marzo de 2020 con la publicación del Decreto 417 del 2020, o
- ii) Su incumplimiento se haya generado con anterioridad a la referida declaratoria, siempre y cuando éste se haya agravado por el COVID-19.

10. En relación con obligaciones:

- De las cuales no se han presentado las respectivas declaraciones o estas se presentaron extemporáneamente, o
- De las cuales, habiéndose presentado las respectivas declaraciones, no se liquidó ni pagó la sanción correspondiente.

¿Es aplicable el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

Como se explicó en el punto #3, dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibidem* se encuentran, entre otras:

- i) Las que sean objeto de presentación extemporánea, esto es, aquellas que no se han presentado a la fecha, pero cuyo vencimiento se produjo el 30 de junio de 2021 o antes de esta fecha.
- ii) Las incluidas en actos administrativos, como lo son p.ej. el emplazamiento previo por no declarar (cfr. artículo 715 del Estatuto Tributario) o la liquidación oficial de aforo (cfr. artículo 717 *ibidem*), respecto de obligaciones que presenten mora en el pago al 30 junio de 2021.
- iii) Las sanciones autoliquidadas por el obligado y las determinadas por la DIAN, como lo son p.ej. la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración tributaria (cfr. artículos 641 y 642 del Estatuto Tributario), la sanción por corrección de la declaración tributaria (cfr. artículo 644 *ibidem*), la sanción por no declarar (cfr. artículo 643 *ibidem*) y las que se proponen en requerimientos especiales o imponen en liquidaciones oficiales.

Subdirección de Normativa y Doctrina

11. ¿El artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 cubre los anticipos a cargo de los contribuyentes pertenecientes al Régimen Simple de Tributación – SIMPLE?

Como se explicó en el punto #3, dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibídem* se encuentran los anticipos del Régimen Simple de Tributación.

12. En relación con:

- **Declaraciones de IVA que no tienen efecto legal alguno por haber sido presentadas en un período diferente al establecido por la ley, y**
- **Declaraciones ineficaces de retención en la fuente.**

¿Es aplicable el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021? De ser afirmativa la respuesta ¿qué debería realizar el agente retenedor o responsable para acceder a las reducciones?

Como se explicó en el punto #3, dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibídem* se encuentran las "contenidas en declaraciones ineficaces presentadas con posterioridad a la entrada en vigencia de las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019, así sean de períodos anteriores, por contener dichas declaraciones obligaciones claras, expresas y exigibles, conforme con lo establecido en el inciso quinto del artículo 580-1 del Estatuto Tributario". (Subrayado fuera de texto) (cfr. artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021).

Aunque lo anterior se refiere a las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total, es de resaltar que el listado contemplado en el artículo 2 de la Resolución DIAN N° 000126 es meramente enunciativo. Por tal motivo, para esta Subdirección igual tratamiento se debe predicar de las obligaciones contenidas en declaraciones de IVA que no tienen efecto legal alguno por haber sido presentadas en un período diferente al establecido por la ley (cfr. parágrafo 2° del artículo 1.6.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016), puesto que estarían precisamente en situación de mora en lo atinente a su presentación y pago.

Para ello, se considera menester que los agentes retenedores y los responsables del IVA, según sea el caso, presenten las respectivas declaraciones con pago total (en el caso de los primeros) o del período exigible (en el caso de los segundos), liquidando las sanciones e intereses que resulten aplicables, sobre los cuales, desde luego, procederán las reducciones contempladas en el citado artículo 45, siempre que el pago se efectúe a más tardar el 31 de diciembre de 2021.

En todo caso, es imperativo que el incumplimiento, en uno y otro caso, se haya ocasionado o agravado como consecuencia del COVID-19.

Subdirección de Normativa y Doctrina

13. ¿El artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 cubre obligaciones respecto de las cuales se iniciaron cobros coactivos?

Resulta indiferente para la aplicación del artículo 45 *ibidem* el que la Administración haya iniciado procedimientos de cobro coactivo, a menos que los mismos se hubieran agotado para cuando el deudor pretendiera acceder a las reducciones aquí analizadas (p.ej. cuando se hubiese perfeccionado el remate de los bienes dentro del proceso de cobro coactivo en virtud del artículo 840 del Estatuto Tributario y con este se hubiese satisfecho la obligación adeudada).

Lo anterior, bajo el entendido que las obligaciones -objeto del cobro coactivo y del citado artículo 45- estuvieran en mora de pago al 30 de junio de 2021 y su incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19.

14. ¿Es procedente la aplicación del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 en los casos en que existió una devolución improcedente de saldos a favor?

En tanto corresponda a una obligación administrada por la DIAN y se cumplan los requisitos señalados en el artículo 45 *ibidem* y desarrollados en la Resolución DIAN N° 000126 de 2021, el administrado puede aplicar las reducciones aquí analizadas siempre que el saldo a favor -devuelto indebidamente- sea reintegrado en su totalidad junto con el pago de las sanciones e intereses correspondientes (cfr. artículo 670 del Estatuto Tributario) antes de finalizar el 31 de diciembre de 2021.

15. ¿Las reducciones contempladas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 son aplicables en relación con las sanciones a que se refiere el numeral 1 del inciso 1° del artículo 651 del Estatuto Tributario?

De ser afirmativa la respuesta ¿las reducciones aplican en relación con las sanciones cuyo pago presente mora a 30 de junio de 2021 o en relación con las sanciones aplicables por información no suministrada o suministrada en forma errónea o extemporánea a 30 de junio de 2021?

Adicionalmente, ¿son acumulativas las reducciones de que trata el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario con las previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

Como se explicó en el punto #3, dentro de las obligaciones amparadas por el artículo 45 *ibidem* se encuentran:

- i) Las obligaciones que sean objeto de corrección o presentación extemporánea, como puede ocurrir p.ej. con la obligación de suministrar información tributaria (cfr. artículo 651 del Estatuto Tributario).
- ii) Las sanciones autoliquidadas por el obligado y las determinadas por la DIAN, como lo son p.ej. las sanciones originadas del incumplimiento de la obligación

Subdirección de Normativa y Doctrina

de suministrar información tributaria (cfr. numeral 1 del inciso 1° del artículo 651 *ibidem*).

Así las cosas, se observa que las reducciones del citado artículo 45 son procedentes cuando al 30 de junio de 2021:

- i) Se incumplió la obligación de suministrar información tributaria, ya fuera por no haberse suministrado la información o haberse suministrado de forma errónea o extemporánea.
- ii) Se haya cometido alguna de las conductas sancionables previstas en el numeral 1 del inciso 1° del artículo 651 *ibidem*.

En ambos casos -al igual que en todos los demás- es de reiterar la exigencia en torno a que el incumplimiento se haya ocasionado o agravado como consecuencia del COVID-19.

En cuanto a la acumulación de las reducciones sancionatorias incluidas en el mismo artículo 651 del Estatuto Tributario con la indicada en el literal A del artículo 45 *ibidem*, no encuentra este Despacho razón de orden legal que lo impida. Al respecto, se deberán considerar los argumentos desarrollados en el punto #23 de este documento.

16. ¿Son acumulativas las reducciones del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 con otras reducciones de sanciones previstas en el Estatuto Tributario?

Cada administrado deberá efectuar un análisis, caso a caso, en torno a la procedencia de lo consultado, ya que, en principio, las reducciones del artículo 45 *ibidem* pueden aplicarse de manera concurrente con lo contemplado, entre otros, en los siguientes artículos del Estatuto Tributario: 643 (sanción por no declarar), 646 (sanción por corrección aritmética), 648 (sanción por inexactitud), 667 (sanción por no expedir certificados), 701 (corrección de sanciones), 709 (corrección provocada por requerimiento especial), 713 (corrección provocada por la liquidación de revisión) y 764-3 (sanciones en la liquidación provisional).

Lo anterior, siempre que las antepuestas disposiciones incluidas en el Estatuto Tributario no prohíban la acumulación de reducciones, como las previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021, y se cumplan todos y cada uno de los requisitos legales para acceder a unas y otras reducciones.

Nótese que en lo atinente al artículo 640 del Estatuto Tributario, se deberá atender lo analizado en el punto #23 de este documento.

17. Si la Administración notifica al administrado un acto (p.ej. acto de formulación de cargos, requerimiento especial, entre otros) con el cual se pretende adicionar mayores impuestos, retenciones, tributos aduaneros, rescate o sanciones a una liquidación privada presentada o por el incumplimiento de una obligación.

Subdirección de Normativa y Doctrina

¿Dicho administrado podría beneficiarse de las reducciones contempladas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 en relación con los intereses y sanciones que deba cancelar?

Teniendo en cuenta lo expuesto en los anteriores puntos en torno a las obligaciones respecto de las cuales procede el tratamiento contemplado en el artículo 45 *ibídem*, esta Subdirección considera que en la hipótesis consultada el administrado podría aplicar la mencionada norma.

Sin embargo, ya sea que se discutan o acepten los mayores valores por concepto de impuestos, retenciones, tributos aduaneros, rescate o sanciones, será fundamental que el pago o la suscripción de las facilidades de pago se lleven a cabo antes de finalizar el 31 de diciembre de este año, dando cumplimiento a los demás requisitos dispuestos en el citado artículo 45.

18. Si el administrado no canceló oportunamente una obligación administrada por la DIAN, de la cual -no obstante- realizó abonos hasta antes de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021 ¿qué saldo debe considerar para efectos de las reducciones del artículo 45 de la referida Ley si aún persiste un valor pendiente de pago?

Si bien el citado artículo 45 exige, entre otras cosas, que la obligación (en materia tributaria, aduanera o cambiaria) presente mora en el pago al 30 de junio de 2021, el saldo que se debe considerar para efectos de las reducciones de que trata la mencionada disposición es el exigible al momento en el cual el administrado se acoge a dicho tratamiento.

Ahora bien, en relación con las sumas abonadas por el administrado antes de la entrada en vigencia de la Ley 2155 de 2021 (esto es, el 14 de septiembre de 2021), éstas no pueden ser objeto de reimputación -si se pretendieran atribuir o acreditar para efectos del pago de las sanciones actualizadas e intereses reducidos- por cuanto se deben considerar como un pago de lo debido, al haberse realizado de conformidad con la normativa vigente en su momento y teniendo en cuenta, por sobre todo, que el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 no es aplicable retroactivamente (ver punto #1).

En la misma línea, valga anotar que las sumas abonadas en la hipótesis *sub examine* tampoco podrán ser objeto de devolución por pago en exceso.

19. Si a un contribuyente no le fue posible someterse al Impuesto Complementario de Normalización Tributaria de la Ley 2010 de 2019 por razones imputables al COVID-19 ¿puede acceder al tratamiento señalado en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

Lo manifestado en este oficio en torno al artículo 45 *ibídem* no puede interpretarse como una oportunidad para que los contribuyentes se sometan de manera impropia al referido impuesto complementario, el cual -como se sabe- se debía declarar, liquidar y pagar hasta

Subdirección de Normativa y Doctrina

el 25 de septiembre de 2020 y no admitía corrección ni presentación extemporánea, según el artículo 60 de la Ley 2100 de 2019.

En otras palabras, no es objeto del citado artículo 45 el Impuesto Complementario de Normalización Tributaria incluido en la Ley 2100 de 2019, toda vez que, además de no estar vigente hoy en día, dicho impuesto no era propenso a una situación de mora.

20. ¿Hace parte de las obligaciones administradas por la DIAN la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” para efectos del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

El artículo 7° de la Ley 1697 de 2013 -por la cual se creó la mencionada estampilla- designa a la DIAN como sujeto activo de esta contribución parafiscal (cfr. artículo 2° *ibidem*).

Al respecto, en el Concepto General Unificado – Estampilla Pro Universidad Nacional N° 007546 – interno 585 del 10 de noviembre de 2020, partiendo de una revisión legal y jurisprudencial sobre la materia, se indicó:

“(…) le corresponde a esta entidad velar por el cumplimiento efectivo de la obligación a cargo de los sujetos pasivos de la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia en los términos de la ley y el reglamento vigente.

Por ende, al ser esta entidad el sujeto acreedor de la obligación tributaria, el cobro coactivo de las sumas dejadas de recaudarse en virtud a esta contribución parafiscal se regirá por el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario y estará a cargo de esta entidad”.

Adicionalmente, el artículo 1 del Decreto 1742 de 2020 indica que la “administración” comprende la recaudación, fiscalización, cobro, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En consecuencia, la estampilla “Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia” es una obligación administrada por la DIAN para efectos del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021.

21. ¿Se puede aplicar el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 a la cuota de fomento de la papa establecida en la Ley 1707 de 2014?

La cuota de fomento de la papa se encuentra establecida como una contribución parafiscal, acorde con los artículos 3° y 5° de la Ley 1707 de 2014, cuyo recaudo y administración está a cargo de “la entidad más representativa de los productores de papa a nivel nacional” con la que contrate el Gobierno nacional, a través del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, según el artículo 13 *ibidem*.

Subdirección de Normativa y Doctrina

De manera que no compete a este Despacho pronunciarse sobre el particular, ya que el tributo consultado no hace parte de las obligaciones administradas por la DIAN, atendiendo el artículo 1 del Decreto 1742 de 2020.

22. ¿Cómo se demuestra que el incumplimiento de las obligaciones en mora a 30 de junio de 2021 se ocasionó o agravó como consecuencia de la pandemia generada por el COVID-19?

En cumplimiento del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 el administrado podrá acudir a los diferentes medios probatorios permitidos por la ley para soportar y acreditar que el incumplimiento de las obligaciones se ocasionó o agravó como consecuencia del COVID-19; desde luego, siempre que dichos medios sean legales, idóneos, pertinentes, útiles y conducentes.

Lo anterior, sin perjuicio de las amplias facultades de la DIAN para controvertir los medios aportados y solicitar otros medios probatorios tendientes a demostrar las condiciones en las que se produjo el referido incumplimiento (cfr. artículo 4 de la Resolución DIAN N° 000126 de 2021).

23. ¿Es viable aplicar de manera concurrente las reducciones sancionatorias previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 y en el artículo 640 del Estatuto Tributario?

El artículo 45 *ibidem* contempla que las sanciones *“incluyendo aquellas que se liquiden en actos administrativos independientes, y sus actualizaciones se reducirán al veinte por ciento (20%) del monto previsto en la legislación (...) tributaria”*. (Subrayado fuera de texto).

En este sentido, observa procedente este Despacho la aplicación concurrente de las reducciones sancionatorias previstas en el artículo 45 *ibidem* y en el artículo 640 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

- Los citados artículos 45 y 640 no proscriben su aplicación concurrente con otras disposiciones que también contemplen reducciones sancionatorias. Esto sin perjuicio de lo previsto en el parágrafo 3° del artículo 640.
- La expresión *“monto previsto en la legislación”* debe entenderse, en el contexto del régimen tributario sancionatorio, como el monto resultante de aplicar todas las disposiciones que sean procedentes en cada caso para la determinación de la respectiva sanción administrativa, dentro de las cuales está incluido el artículo 640 *ibidem* en virtud de su carácter transversal.
- La concurrencia de reducciones sancionatorias no se debe confundir con la concurrencia de beneficios fiscales proscribida en el artículo 23 de la Ley 383 de 1997. En efecto, esta norma tiene como objeto *“evitar que los mismos hechos económicos relativos a deducciones autorizadas por la ley sin relación de causalidad con la renta así como los descuentos tributarios, se soliciten concurrentemente (a la vez, o*

Subdirección de Normativa y Doctrina

nuevamente) a título de otro factor de depuración de la renta o del impuesto a cargo, según se trate". (Subrayado fuera de texto) (cfr. Concepto N° 030172 del 26 de marzo de 2008 y Oficio N° 900618 del 28 de marzo de 2019).

- El artículo 640 del Estatuto Tributario consagra la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio, teniendo una naturaleza y finalidad jurídica distinta a la del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021.
- Una vez revisados los antecedentes legislativos de la Ley 2155 de 2021, así como de la Ley 1819 de 2016, no se evidencia que el legislador haya proscrito la concurrencia de estas disposiciones. Más aún cuando, tratándose del mencionado artículo 45, es claro que el legislador tuvo la intención de aprobar medidas de apoyo fiscal en los siguientes términos:

"Con el fin de contrarrestar la crisis generada por la pandemia, y los efectos económicos ocasionados por las manifestaciones sociales y bloqueos, y considerando las necesidades de financiación de los programas sociales y la atención de las cargas fiscales de la Nación, se hace necesaria una reducción transitoria de sanciones e intereses para los sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) (...) con el fin de facilitarle a los administrados el cumplimiento de las obligaciones que tienen con el Estado y, a su vez, permitir un mayor flujo de ingresos para el Estado (...)". (Subrayado fuera de texto) (cfr. Ponencia para primer debate del Proyecto de Ley N° 027/2021 (Cámara) y N° 046/2021 (Senado) "por medio de la cual se expide la Ley de Inversión Social y se dictan otras disposiciones").

En todo caso, la sanción reducida a la que se llegue no puede ser inferior a la sanción mínima (cfr. artículo 639 del Estatuto Tributario).

Sin perjuicio de lo anterior, corresponderá a cada administrado determinar en su caso particular si en efecto se cumplen los requisitos y condiciones señalados en los mencionados artículos 45 y 640 para efectos de dar aplicación a las reducciones correspondientes.

24. ¿Es viable aplicar de manera concurrente las reducciones sancionatorias previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 con las reducciones contempladas en los artículos 23 del Decreto Ley 2245 de 2011 y 609 y 610 del Decreto 1165 de 2019?

En este caso aplicará el análisis expuesto en el punto anterior.

En todo caso, será necesario dar cumplimiento previo al procedimiento aplicable en cada caso para la procedencia de las reducciones por allanamiento previstas en los artículos 609

Subdirección de Normativa y Doctrina

y 610 del Decreto 1165 de 2019 y de reducción de sanción del artículo 23 del Decreto Ley 2245 de 2011, según corresponda.

Nótese que, en el caso del régimen sancionatorio cambiario de competencia de la DIAN, se deberá atender lo previsto en el parágrafo 4 del artículo 3 del Decreto Ley 2245 de 2011 respecto a las sanciones mínimas aplicables.

25. ¿Es viable aplicar de manera concurrente las reducciones sancionatorias previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 y en los artículos 46 y 47 de la misma ley?

Para comenzar, es importante indicar que la conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria (artículo 46) y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios (artículo 47) de la Ley 2155 de 2021 comparten un tenor literal bastante similar al de la referida conciliación y terminación previstas en las Leyes 1943 de 2018 (declarada inexecutable mediante Sentencia C-481 de 2019) y 2010 de 2019.

Así, las diferencias que se presentan entre uno y otro texto legal no son sustanciales, particularmente en lo referente a las reducciones permitidas de las sanciones (incluyendo su actualización) e intereses, y los requisitos y condiciones para acceder a los mencionados mecanismos alternativos de solución de conflictos.

Por lo anterior, observa procedente esta Subdirección traer a colación lo manifestado por la Dirección de Gestión Jurídica mediante el Oficio N° 032156 del 31 de diciembre de 2019 en torno a los mecanismos alternativos de solución de conflictos:

“(…) la ley tributaria ha regulado de manera especial las condiciones y el procedimiento para aplicar estos mecanismos (…) en procesos judiciales en curso donde se discuten obligaciones tributarias, aduaneras o cambiarias, los cuales se diferencian de los procesos sancionatorios en sede administrativa (sic).

De este modo, debe reiterarse (…) el oficio con radicado interno No. 100202208-000145 de 2018 (...):

(…)

(…) deriva del análisis de cada uno de los procedimientos, que al tratarse de la aplicación en materia sancionatoria se remite a las actividades de carácter sancionatorio, conforme con el artículo 640 del Estatuto Tributario (…) no a todos los eventos como los mecanismos alternativos. La aplicación del principio no puede crear nuevas instancias, ni adicionar los mecanismos alternativos de solución de conflictos, alterando el contenido de la regulación legal correspondiente.

(…)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Las decisiones y actuaciones con ocasión de la terminación por mutuo acuerdo y la conciliación administrativa tienen efectos y aplican a las partes, en el supuesto que se cumplan con las normas que los regulan. (...) se trata de procedimientos que se desarrollan en momentos diferentes y con procedimientos distintos.

Lo que significa, que no es lo mismo aceptar una propuesta de sanción en un acto administrativo con los beneficios del principio de favorabilidad, corrigiendo la declaración o pagando con la disminución otorgada por la aplicación del principio de favorabilidad, que terminar por mutuo acuerdo un proceso que implica reducir una sanción dentro del marco de las condiciones y porcentajes exigidas de manera expresa por la Ley.

En concordancia con lo transcrito (...) debe explicarse que la imposibilidad de aplicar de manera concurrente la reducción del artículo 640 ET., a los procesos judiciales terminados mediante conciliación o por mutuo acuerdo, deriva de la supremacía del principio de legalidad, cuya esencia (...) impone 'la limitación en el ejercicio de poder público mediante su sumisión a la ley (...)' (Corte Constitucional. Sentencia C-630 de 2017).

(...)

Así las cosas, en virtud al principio de legalidad, no deben confundirse las normas aplicables a procesos judiciales, con las normas aplicables en procesos administrativos sancionatorios, ya que se trata de actuaciones diferentes, y en cada una de ellas debe la autoridad competente respetar y aplicar las leyes especiales que las rigen.

En consecuencia, de un lado el artículo 640 del ET., es una norma especial destinada a la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio en sede administrativa.

De otro lado, la conciliación contencioso administrativa en materia tributaria y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos tributarios, aduaneros y cambiarios, dispuestas en los artículos 100 y 101 de la Ley 1943 de 2018, son normas especiales aplicables en procesos judiciales de esta índole.

Por lo tanto, no es jurídicamente viable en razón al principio de legalidad, que la autoridad administrativa aplique normas especiales a procedimientos diferentes a los que el legislador estableció como destinatarios de las mismas, debido a que cada una de estas disposiciones legales se identifica como exigencia legal para cada una de las actuaciones previamente contempladas en la Ley, rigiendo únicamente sobre aquellas que el legislador así lo dispuso. (Subrayado fuera de texto).

Por ende, aunque en esta ocasión se examina la aplicación concurrente de las reducciones previstas en el artículo 45 de la Ley 2155 de 2021 (y no del artículo 640 del Estatuto

Subdirección de Normativa y Doctrina

Tributario) y las contempladas en los mecanismos alternativos de solución de conflictos de que trata esta misma Ley, es menester atender los argumentos planteados en el pronunciamiento previamente reseñado.

En este sentido, por exigencia del principio de legalidad, es imprescindible el cumplimiento de los requisitos y condiciones contemplados en los artículos 46 y 47 de la Ley 2155 de 2021 en los términos fijados por estas mismas disposiciones para acceder a los mecanismos alternativos de solución de conflictos en comento, lo cual involucra -entre otras cosas- el pago o suscripción del acuerdo de pago de las sanciones actualizadas e intereses empleando los porcentajes de reducción taxativamente señalados por el legislador para ello. En este sentido, en lo que se refiere a los mecanismos alternativos de solución de conflictos, la Administración cuenta con una capacidad de disposición limitada (cfr. Oficio N° 014326 del 1° de junio de 2018).

Adicionalmente, la aplicación del citado artículo 45 se da -de manera excepcional y transitoria- en la aplicación misma del régimen sancionatorio en materia tributaria, aduanera y cambiaria, lo cual resulta incompatible con las particularidades propias de los mecanismos alternativos de solución de conflictos, como se indicó en el pronunciamiento antes reseñado.

Por lo anterior, para este Despacho resulta incompatible la aplicación concurrente de las reducciones previstas en el artículo 45 en la conciliación contencioso-administrativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria (artículo 46) y la terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios (artículo 47) de la Ley 2155 de 2021.

26. Frente al diligenciamiento y presentación de las declaraciones y/o recibos de pago ¿cuál es el trámite para que el administrado acceda a las reducciones transitorias del artículo 45 de la Ley 2155 de 2021?

Para efectos de cumplir con el artículo 45 *ibídem* y acceder a la reducción de sanciones e intereses, el administrado deberá liquidar en su totalidad las sanciones a su cargo en el formulario respectivo, atendiendo las normas correspondientes aplicables en materia tributaria, aduanera y cambiaria (es decir, sin reducción).

En este sentido, las reducciones señaladas en los literales A y B del artículo 45 se deberán reflejar en el respectivo recibo oficial de pago o facilidad de pago, siempre y cuando se cumpla la totalidad de los requisitos y condiciones para acceder a las mismas, según se ha explicado a lo largo de este documento.

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

Subdirección de Normativa y Doctrina

ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

NICOLÁS
BERNAL ABELLA

Firmado digitalmente por
NICOLÁS BERNAL ABELLA
Fecha: 2021.11.05 12:45:37
-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: Alfredo Ramírez Castañeda y Julián David López Avella
Revisó y aprobó: Comité Tributario y Aduanero de Normativa y Doctrina del 04/11/2021

Con copia a los peticionarios.