

Facilidades de pago. Imputación de los pagos de obligaciones tributarias

Concepto 766 [006513]

12-09-2024

DIAN

100208192-766

Bogotá, D.C.

Tema: Facilidades de pago
Descriptor: Imputación de los pagos de obligaciones tributarias
cobro de obligaciones tributarias
Fuentes formales: Numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política
Artículo 45 de la Ley 2155 de 2021
Artículos 804, 814, 814-3 del Estatuto Tributario

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 DIAN¹. 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 2019².

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 facultadas³ 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-19⁴, 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:

Parágrafo 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 párrafo 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 merito 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/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica