

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Procedimiento Tributario

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 017590 int 2058 DE 2025 DICIEMBRE 16 [Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

Cobro de obligaciones tributarias en firme
 Devolución de saldos a favor
 Compensación de impuestos con saldos a favor
 Imputación de pagos

▼ Fuentes Formales

Artículos 580-1, 600, 804, 815, 850 del Estatuto Tributario
 Artículos 1.5.8.2.4. y 1.6.1.21.24 del Decreto 1625 de 2016
 Artículo 6 de la Ley 1066 de 2006
 Artículo 43 de la Ley 962 de 2005.

▼ Extracto

1. 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.

2. Solicita se expida una doctrina integral que determine con claridad i) los supuestos de hecho en los que procede la imputación de pagos ii) los efectos jurídicos de imputar o no un pago y iii) los criterios administrativos que deben observar los contribuyentes para evitar reimputaciones automáticas por parte de la administración. Todo ello, en un cuestionario de 8 preguntas en torno a la imputación de pagos y a la diferencia de dicho concepto con la aplicación de pagos.

Al respecto, se considera:

4. Sea lo primero reiterar que la competencia de esta Subdirección se circunscribe a absolver consultas de carácter general sobre la interpretación de normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, excluyendo cualquier tipo de asesoría particular sobre la planeación tributaria del consultante.

5. En igual sentido se precisa, que no es competencia de esta dependencia elaborar obras académicas sistemáticas que sirvan de guía a los profesionales o particulares para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sino orientar en abstracto sobre las dudas que comporten problemas jurídicos interpretativos o de aplicación normativa, cuyas respuestas pueden o no ser agrupadas temáticamente, conforme surjan y sean puestas a su consideración.

6. Se procede a dar respuesta en los términos planteados por el cuestionario de su consulta:

7. Pregunta 1: *"¿En qué casos procede la imputación de pagos en el ámbito tributario, y cuáles son los elementos que deben considerar el contribuyente para realizarla correctamente?"*

8. Respuesta 1: La doctrina oficial de la DIAN³, ha precisado que el artículo 804 del Estatuto Tributario (en adelante E.T) hace referencia a la prelación en la imputación de pagos, estableciendo que la misma es una actividad sometida a reglas claras definidas en la misma disposición.

9. Las reglas entonces a considerar, cada vez que se desarrolle esta actividad, son las expuestas en por el inciso 1 del artículo 804 del E.T, esto es que los pagos: i) se apliquen a las deudas vencidas y ii) en las mismas proporciones en las que participan las sanciones actualizadas, intereses, anticipos, impuestos y retenciones, dentro de la obligación total al momento del pago.

10. Pregunta 2: *"¿Qué diferencias existen entre la imputación de pagos y la aplicación de pagos? ¿Qué efectos jurídicos tiene cada figura respecto de la extinción de la obligación tributaria?"*

11. Respuesta 2: La imputación de pagos, desde la entrada en vigor del artículo 6 de la Ley 1066 de 2006, se ha convertido en una disposición permanente aplicable, tanto por contribuyentes como usuarios aduaneros, a los pagos de obligaciones vencidas y, entre otros, a los pagos efectuados por compensación de saldos a favor, pagos en exceso y de lo no debido que se hayan generado en

declaraciones o recibos de pago.⁴

12. Ahora bien, la "aplicación de pagos" se encuentra enmarcada en lo reglamentado por el artículo 1.5.8.2.4. del Decreto 1625 de 2016.^{5 6}

13. Las consecuencias son distintas en uno y otro caso, para la imputación de pagos que es una actividad de obligatorio cumplimiento, su desconocimiento habilita a la administración tributaria para reimputar lo pagado, conforme lo establecido en el inciso 2 del artículo 804 del E.T.⁷

14. A su turno, para los contribuyentes del RST, excluidos de dicho régimen, la aplicación de pagos implica que lo pagado por concepto de anticipos bimestrales o cuatrimestrales del impuesto sobre las ventas -IVA en los recibos del SIMPLE, sea acreditado para el cumplimiento de sus obligaciones sustanciales en el régimen ordinario, una vez han sido excluidos del RST, evitando así una doble imposición.⁸

15. Pregunta 3: *"¿En qué eventos la Administración puede reimputar un pago sin acto administrativo previo, y cuáles son los límites de dicha potestad conforme al artículo 804 ET?"*

16. Respuesta 3. Tal como lo establece el inciso 2 del artículo 804 del E.T., la DIAN podrá reimputar un pago, sin que se requiera un acto administrativo previo, cuando el contribuyente, responsable o agente de retención impute el pago en forma diferente a la establecida en el inciso 1 ibidem.

17. Igualmente, la Corte Constitucional en sentencia C-1441/00 refiriéndose al inciso 2 del artículo 804 ibidem, consideró que es razonable que la reimputación de los pagos efectuados por los contribuyentes opere por ministerio de la ley, en la prelación establecida y que por ello se prescinda de acto administrativo previo, dada la finalidad de racionalización de trámites y procedimientos de esa disposición.⁹

18. Los límites, en este orden, a la actividad de reimputación de pagos, son los establecidos de manera general al ejercicio de las funciones públicas de la administración tributaria, que deben estar enmarcados por el respeto del debido proceso, en favor de los administrados, en cada una de sus actuaciones.¹⁰

19. Pregunta 4: *"¿Cómo debe aplicarse la proporcionalidad prevista en el artículo 804 ET cuando no existen sanciones o intereses asociados al período o impuesto objeto de pago?"*

20. Tal como lo ha establecido la doctrina oficial de la DIAN, la introducción de la regla de proporcionalidad del artículo 804 del E.T para el pago de obligaciones fiscales, se fundamenta en los principios de justicia y equidad¹¹.

21. Al no existir obligaciones a las cuales aplicar los pagos, no existirá proporcionalidad aplicable a estos¹² y tal como lo ha manifestado la jurisdicción Contencioso-administrativa:

*"(...) Al momento de hacerse el prorrato o proporcionalidad en la imputación de los pagos, sólo han de tenerse en cuenta los conceptos que exclusivamente adeude el contribuyente, de tal forma que, si no existe una deuda por sanción, no habrá lugar a que por éste concepto se efectúe proporción alguna."*¹³

22. Pregunta 5: *"¿Es procedente la imputación de pagos frente a obligaciones en discusión administrativa o judicial, o únicamente frente a obligaciones firmes o exigibles?"*

23. Respuesta 5: Los incisos 1 y 2 del artículo 804 del E.T. no hacen distinción sobre los pagos efectuados en virtud de una obligación en discusión o en firme, por lo anterior la regla de imputación de pagos y su proporcionalidad se aplicará a todos los pagos efectuados, y por cualquier concepto, que hagan los contribuyentes, agentes de retención o usuarios aduaneros.¹⁴

24. El párrafo del artículo 804 ibidem, si establece la posibilidad de que un contribuyente pueda realizar pagos respecto a una deuda tributaria pendiente o en mora, originada en virtud de una declaración tributaria que se encuentra en firme.¹⁵

25. Pregunta 6: *"¿Qué tratamiento aplica a la imputación de pagos en caso de compensación, facilidades de pago o pagos en exceso o de lo no debido?"*

26. Respuesta 6: De conformidad con la doctrina oficial de la DIAN y la jurisprudencia contencioso-administrativa¹⁶ para los casos de saldos a favor determinados deben utilizarse en su integridad a través de una de tres (3) alternativas excluyentes: i) imputación, ii) compensación o iii) devolución, no siendo viable fraccionar ni coexistir imputación y devolución en renta.

27. Sobre la pregunta planteada y su viabilidad el oficio No. 027420 del 6 de mayo de 2014 señala:

En mérito de lo expuesto, se aclara el Oficio No. 071630 del 8 de noviembre de 2013, en el sentido de que para efectos de la resolución que reconoce y ordena la devolución y/o compensación de saldos a favor, cuando existen pagos parciales, la reimputación de los pagos a que se refiere el artículo 804 del Estatuto Tributario, debe tener en cuenta la fecha de ingreso del saldo a favor y de cada pago parcial de conformidad con lo dispuesto por el artículo 803 ibídem.

28. Pregunta 7 y pregunta 8: ¿Frente a cuáles impuestos procede la imputación de pagos? ¿Cuándo no debe hacerse imputación de pagos?

29. Respuesta 7 y 8: El inciso primero del artículo establece que *"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."*

30. De conformidad con la sentencia C-723/2007¹⁷, la finalidad del inciso 1 del artículo 804 del Estatuto Tributario, al establecer una prelación en la imputación del pago, es la de garantizar una amortización equitativa de las obligaciones fiscales, de acuerdo con los derroteros establecidos por la Corte Constitucional en las sentencias C-252/1998 y C-383/1999¹⁸.

31. 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/>.

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ Cfr. OFICIO 005990 DE 2017 MARZO 17.

⁴ Cfr. OFICIO 079798 DE 2008 AGOSTO 19

⁵ Cfr. OFICIO 902959 - int 430 DE 2022 ABRIL 7.

⁶ Cfr. CONCEPTO 007364 int 857 DE 2024.

⁷ 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.

⁸ Cfr. CONCEPTO 007364 int 857 DE 2024

⁹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-1441/00. "(...) al contribuyente son imputables los hechos u omisiones que causan un valor adicional al de la obligación tributaria por concepto de sanciones e intereses; por manera que mal podría sostenerse que desconoce las causas que dan lugar a que el valor pagado sea imputado en primer lugar a las sanciones, seguidamente a los intereses y finalmente al valor de la obligación."

¹⁰ Cfr. OFICIO 079034 DE 2004 NOVIEMBRE 18

¹¹ Cfr. OFICIO 095912 DE 2006 NOVIEMBRE 14.

¹² Cfr. OFICIO 051946 DE 2006 JUNIO 16. "De la norma trascrita se colige que es el contribuyente quien indica el periodo e impuesto al que debe imputarse el pago y que solo cuando el contribuyente no aplique el pago conforme a la prelación que establece la ley, surge para la Administración la facultad de reimputar el pago en el orden señalado." Énfasis propio

¹³ CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia 18 de julio/2018. Exp.2013-000412-01(21786) C.P. Milton Chávez García y Cfr. OFICIO 901178 - int 448 DE 2020 ABRIL 20.

¹⁴ Cfr. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-723/2007. "La norma acusada más bien se encamina a realizar objetivos de política fiscal, ya que atiende al propósito general de asegurar el recaudo de ingresos para el Estado. Aunque su objeto no consiste en regular los elementos que determinan el surgimiento de las obligaciones tributarias, establecer nuevos tributos aduaneros o modificar los ya existentes, la norma en cuestión si se ocupa de disciplinar un aspecto puntual de la política fiscal en general, y de la aduanera en particular, relacionado con el recaudo y forma de imputación de los pagos recibidos por concepto de obligaciones tributarias vencidas, entre ellas las que se originan en tributos aduaneros." Énfasis propio.

¹⁵ Cfr. OFICIO 908203 - int 1284 DE 2021 AGOSTO 13 y OFICIO 904241 - int 689 DE 2021 MAYO 12: "Ahora bien, el párrafo reseñado debe entenderse en el contexto de la norma de la cual hace parte y por la cual fue adicionado, con lo cual, teniendo presente la finalidad perseguida –simplificación, supresión y reforma de trámites, procesos y procedimientos innecesarios en la Administración Pública– y en el marco de la prelación en la imputación del pago, el contribuyente podrá realizar pagos asociados a declaraciones en firme por concepto de un mayor valor del impuesto." Énfasis Propio.

¹⁶ Cfr. CONCEPTO 014396 int 1682 DE 2025 OCTUBRE 15 y CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia de Unificación de sept. 8/2022. Exp. 23854. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁷ Cfr. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-723/2007. "La norma acusada más bien se encamina a realizar objetivos de política fiscal, ya que atiende al propósito general de asegurar el recaudo de ingresos para el Estado. Aunque su objeto no consiste en regular los elementos que determinan el surgimiento de las obligaciones tributarias, establecer nuevos tributos aduaneros o modificar los ya existentes, la norma en cuestión si se ocupa de disciplinar un aspecto puntual de la política fiscal en general, y de la aduanera en particular, relacionado con el recaudo y forma de imputación de los pagos recibidos por concepto de obligaciones tributarias vencidas, entre ellas las que se originan en tributos aduaneros." Énfasis propio.

¹⁸ Ibidem.