

**Concepto 521 [005835]**  
**14-04-2026**  
**DIAN**

Bogotá, D.C.

**Tema:** Impuesto al Patrimonio

1. En desarrollo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020<sup>1</sup>, este despacho procede a brindar asesoría respecto a una solicitud de orientación doctrinal que permita unificar criterios respecto una situación presentada en la Dirección Operativa a su cargo.

2. La situación en comento se relaciona con la presentación por parte de algunos contribuyentes, de escritos denominados "Memorial de pago bajo protesto" y que ha generado una serie de inquietudes que este despacho se permite mostrar de la siguiente manera:

<b>Cuestiones relacionadas con la figura del denominado pago bajo protesto en materia tributaria</b>	<p>Determinar si, conforme al principio de legalidad tributaria y al régimen especial previsto en el Estatuto Tributario, resulta jurídicamente procedente la figura del denominado pago bajo protesto frente a obligaciones tributarias administradas por la DIAN.</p> <p>Precisar si la manifestación unilateral de un contribuyente en el sentido de realizar un pago "bajo protesto", produce algún efecto jurídico propio frente a la administración tributaria.</p> <p>Determinar si el escrito denominado "Memorial de Pago Bajo Protesto" puede considerarse una actuación con relevancia jurídica dentro del pago de las obligaciones tributarias nacidas en una norma sometida a control constitucional, o si se trata de una manifestación que carece de efectos en materia tributaria.</p>
<b>Cuestiones relativas al tratamiento de los pagos ante una eventual declaratoria de inexecutable del Decreto Legislativo 173 de 2026.</b>	<p>Cuál sería el tratamiento jurídico que debe otorgarse a los pagos realizados con fundamento exclusivo en el Decreto Legislativo 173 de 2026, en el evento de que dicho decreto sea declarado inexecutable por la Corte Constitucional.</p> <p>Determinar si, en ese escenario, las sumas pagadas podrían calificarse como pago de lo no debido, ya que estas fueron exigibles en virtud de la expedición del Decreto Legislativo 173 de 2026 proferido en el ejercicio de las potestades normativas tributarias dispuestas en el artículo 215 constitucional y en el ejercicio de la potestad reglamentaria (artículo 189.11 ibidem).</p>

Que incidencia tendría el eventual fallo constitucional de inexecutable del Decreto Legislativo 173 de 2026 – en particular, efectos “ex nunc”, “ex tunc” o eventuales modulaciones– respecto de los pagos efectuados y en la procedencia y análisis de las solicitudes de devolución.

3. Del contenido de la solicitud del contribuyente (incluido como ejemplo en los antecedentes de esta solicitud) y con el fin de resolver las inquietudes planteadas, este despacho considera necesario diferenciar dos escenarios: (i) aspectos que se deben considerar frente al manejo de las solicitudes presentadas por los contribuyentes y (ii) consideraciones de fondo frente a las inquietudes presentadas por la Dirección Operativa.

### **I. Aspectos que se Deben Considerar Frente al Manejo de la Solicitudes Presentadas por los Contribuyentes**

4. La solicitud del contribuyente tiene por objeto:

4.1. Dejar constancia de que el pago del Impuesto al Patrimonio 2026 se realiza bajo protesto, sin que ese cumplimiento implique aceptación de la constitucionalidad del tributo ni reconocimiento de los supuestos de hecho y de derecho que le sirven de fundamento.

4.2. Manifestar su inconformidad y deja constancia de que ese memorial constituye el inicio formal de una actuación orientada a controvertir la validez constitucional del impuesto al patrimonio. En consecuencia, la situación jurídica derivada del pago no puede considerarse consolidada, en los términos de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

4.3. Reservarse el derecho a solicitar la devolución y compensación total de lo pagado, si la Corte Constitucional declara la inexecutable de los decretos respectivos, junto con los intereses y actualizaciones a que haya lugar. Esto con independencia de si dicha declaratoria produce efectos ex nunc o ex tunc, debido a que la situación jurídica no se encuentra consolidada al momento de presentarse este Memorial.

5. Resulta importante mencionar que este despacho no comparte las anteriores apreciaciones, esto porque existe en el ordenamiento jurídico los correspondientes mecanismos para controvertir la legalidad de un tributo, así como lo relacionado con el trámite de devolución, cuando a ello hubiere lugar. Estos aspectos serán desarrollados en la segunda parte de este documento.

6. Así las cosas, en consideración al objeto de la solicitud y lo antes mencionado, a juicio de este Despacho, la respuesta que debería darse a los contribuyentes es la correspondiente en materia jurídica a un derecho de petición de información. Para el efecto, se sugiere considerar los siguientes aspectos:

6.1. En el ordenamiento tributario colombiano no existe la figura del denominado “pago bajo protesto”, dicha manifestación carece de efectos jurídicos sustanciales directos en el corto plazo frente a la DIAN.

6.2. El Decreto Legislativo 173 de 2026 goza de presunción de constitucionalidad y está llamado a surtir efectos<sup>2</sup>.

6.3. El escrito presentado por el contribuyente no constituye actuación tributaria regulada ni tiene la capacidad de suspender, modificar o condicionar los efectos del pago.

6.4. No equivale a solicitud de devolución, recurso ni mecanismos de discusión en la actualidad, por lo que su alcance es meramente declarativo o probatorio a posteriori.

6.5. Respecto del eventual escenario de inexecutable del Decreto Legislativo 173 de 2026, el tratamiento de los pagos realizados bajo su vigencia dependerá exclusivamente de los efectos que determine la Corte Constitucional.

## **II. Consideraciones de Fondo Frente a las Inquietudes Presentadas por la Dirección Operativa**

7. El "pago bajo protesta", tal como ha sido planteado en los memoriales allegados, pretende constituir una actuación inicial mediante la cual el contribuyente cumple la obligación tributaria sin aceptar su procedencia y deja constancia expresa de su inconformidad. A partir de ello, busca provocar una respuesta de la administración que le permita estructurar posteriormente una discusión sobre la legalidad del tributo, evitando al mismo tiempo efectos negativos como intereses moratorios o acciones de cobro.

8. Bajo ese entendimiento, a los memoriales radicados a nuestro juicio, se le pretende atribuir la capacidad de servir como punto de partida para sostener que no se configuró una situación jurídica consolidada.

9. Sin embargo, ese alcance no encuentra sustento en la estructura del sistema tributario colombiano vigente, por lo siguiente:

10. El poder impositivo del Estado tiene fundamento directo en la Constitución Política, particularmente en el deber previsto en el artículo 95, conforme al cual toda persona está obligada a contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de criterios de justicia y equidad. Este deber se concreta a través de la potestad del legislador consagrada en el artículo 150 numeral 12 y desarrollada bajo el principio de legalidad tributaria del artículo 338 ibidem, en virtud del cual corresponde a la ley definir los elementos estructurales del tributo.

11. Excepcionalmente, el ejecutivo también puede ejercer el poder impositivo en los términos del artículo 215 de la Constitución Política, mediante la expedición de decretos con fuerza de ley durante los estados de emergencia, a través de los cuales puede establecer nuevos tributos o modificar los existentes de manera transitoria, con sujeción a estrictos límites materiales, temporales y de control constitucional, tal como sucede con la expedición del Decreto Legislativo 173 de 2026.

12. En este sentido, el poder impositivo constituye una potestad de configuración normativa que se ejerce de manera obligatoria, sin que su validez o exigibilidad dependa de la aceptación del

contribuyente o responsable sujeto al impuesto. En desarrollo de dicho poder, la obligación tributaria sustancial surge cuando se realiza el hecho generador previsto en la ley, conforme al [artículo 1](#) del Estatuto Tributario, y recae sobre los sujetos respecto de quienes se configura dicho supuesto, de acuerdo con el [artículo 2](#) del mismo Estatuto. Se trata de una obligación de fuente estrictamente legal, cuyo objeto es el pago del tributo, determinada por la verificación de los presupuestos normativos definidos por el legislador.

13. A partir de la realización del hecho generador se configura la relación jurídico-tributaria, la cual, según la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, constituye un vínculo jurídico complejo que comprende la obligación de pagar el tributo y los mecanismos necesarios para su determinación y recaudo.

14. En este marco, el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial se materializa mediante el pago del tributo en los términos definidos por la ley, sin que el ordenamiento prevea modalidades que permitan condicionarlo, alterarlo o supeditarlo a la posición del contribuyente frente a su legalidad o procedencia. Así, el cumplimiento responde exclusivamente a la configuración de los elementos del tributo y no a manifestaciones de voluntad del obligado.

15. En este contexto, no existe en el ordenamiento tributario una figura jurídica que permita al contribuyente “protestar” o pagar bajo protesta el tributo ante la administración ni condicionar su cumplimiento a una manifestación unilateral de inconformidad. Por consiguiente, el denominado “pago bajo protesta” no encuentra sustento en la estructura constitucional, legal ni jurisprudencial de la obligación tributaria vigente en Colombia a la fecha, por ende, no incide en su determinación, exigibilidad o cumplimiento y carece de efectos jurídicos.

16. En suma, el poder impositivo del Estado se ejerce de manera plena y no condicionada por la voluntad del contribuyente, y el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial se realiza mediante el pago en los términos legales, sin que exista espacio jurídico para supeditarlo a manifestaciones de inconformidad o a figuras no previstas en la estructura normativa tributaria.

17. Ahora bien, frente a la posibilidad de que la simple manifestación unilateral del contribuyente sobre su inconformidad con determinado impuesto dé lugar a una situación jurídica no consolidada, en nuestra consideración, no tiene sustento jurídico aplicable actualmente, con base en lo siguiente:

18. El sistema tributario colombiano se estructura sobre un modelo de autoliquidación, en el cual el contribuyente asume un rol activo en la determinación de su obligación, declarando directamente el impuesto conforme a su realidad económica, tal como lo ha señalado la Corte Constitucional en las Sentencias C-231 de 2003 y C-305 de 2022. En este modelo, la declaración privada constituye el mecanismo mediante el cual el contribuyente incorpora los elementos de la base gravable que reflejan dicha realidad, incluidos los aspectos que disminuyen la base gravable o el valor del impuesto, esto en su condición de conocedor directo de sus operaciones económicas.

19. En ese contexto, no resulta compatible con la lógica del sistema sostener que el contribuyente pueda presentar una declaración en los términos que ha determinado conforme a su realidad

económica, a partir del análisis de su situación frente al hecho generador del impuesto, y, concomitante o posteriormente, el contribuyente puede objetar el impuesto o la propia declaración por el presentada mediante una manifestación unilateral, con el propósito de afirmar que no se ha configurado una situación jurídica consolidada. Por el contrario, la declaración privada constituye un acto jurídico respecto del cual opera una presunción de veracidad en cumplimiento de un deber legal exigible.

20. Si bien la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sostenido de manera reiterada que las situaciones jurídicas no consolidadas corresponden a aquellas que se encuentran en discusión en sede administrativa o judicial, o respecto de las cuales no han precluido los términos para su debate, dicha situación se produce necesariamente en el marco del procedimiento administrativo reglado establecido por el ordenamiento para la verificación, determinación y discusión del impuesto, en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización e investigación de la administración tributaria consagradas en el [artículo 684](#) del Estatuto Tributario. Es en ese escenario donde, a partir de la actividad de verificación de la administración, puede cuestionarse la veracidad de la información declarada y se inicia la discusión sobre la determinación del impuesto, correspondiéndole al contribuyente demostrar los hechos y valores reflejados en su declaración tributaria. Todo ello con fundamentos normativos vigentes que originan la discusión como una actuación administrativa.

21. En similar sentido, es importante tener en cuenta que las normas contenidas en el título 7 y siguientes del Estatuto Tributario regulan puntualmente: (i) la responsabilidad por el pago del tributo, (ii) los tipos de responsabilidad solidaria, (iii) la forma de pago, (iv) la imputación del pago, (v) los medios admisibles, (vi) los efectos del no pago, (vii) la devolución y/o compensación de pagos en exceso o de lo no debido, (viii) las excepciones en cobro y (ix) la repetición en supuestos expresos. En cambio, no contempla una institución autónoma denominada “pago bajo protesto” ni le asigna efectos como condición, reserva, suspensión o salvaguarda especial.

22. Esto significa que la no consolidación de una situación jurídica está directamente vinculada a la existencia de un proceso en curso o a la posibilidad legal de controvertir el impuesto dentro del procedimiento administrativo y judicial previsto en el ordenamiento jurídico, y no a la sola manifestación unilateral de inconformidad del contribuyente por medio de una figura inexistente en el ordenamiento jurídico vigente.

23. Igualmente, se hace necesario precisar que el [artículo 687](#) del Estatuto Tributario claramente señala:

Las apreciaciones del contribuyente o de terceros consignadas respecto de hechos o circunstancias cuya calificación compete a las oficinas de impuestos, no son obligatorias para éstas.

24. Al amparo de la disposición normativa transcrita es dable afirmar que muy a pesar de las manifestaciones efectuadas por los contribuyentes respecto del cumplimiento y pago de la obligación tributaria establecida en el Decreto Legislativo 0173 de 2026, denominada pago bajo protesto, la misma carece de carácter vinculante hacia la Administración Tributaria.

25. A su vez, debe tenerse en cuenta que el [artículo 688](#) ibidem, señala que la competencia para fiscalizar y determinar de manera correcta los impuestos, anticipos y retenciones, corresponde a la Administración Tributaria a través de las áreas de fiscalización, dicha facultad no corresponde a los contribuyentes, aunque estos estén o no de acuerdo con el impuesto creado.

26. En consonancia con lo inmediatamente manifestado, un aspecto diferente es el ejercicio del derecho de defensa y contradicción en las oportunidades procesales previstas dentro de la actuación de fiscalización y discusión de la obligación tributaria, los cuales se ejercen por el contribuyente de forma a posteriori al inicio de la acción fiscalizadora por parte de la autoridad.

27. La doctrina<sup>3</sup> vigente de este Despacho con fundamento en el [artículo 800](#) del Estatuto Tributario ha sostenido que la solución de pago es una de las formas de extinguir la obligación tributaria y que el pago debe hacerse en la forma que autoricen las disposiciones legales y reglamentarias.

28. Es así como, el artículo 5 del Decreto Legislativo 0173 de 2026 en ninguno de sus apartes establece que el pago de las dos cuotas del Impuesto al Patrimonio para personas jurídicas se efectúe en la modalidad de "protesto" referida por los contribuyentes, de lo que se deduce que dicha figura no tiene asidero en el ordenamiento jurídico tributario vigente.

29. En consecuencia, no es jurídicamente posible sostener que una manifestación de inconformidad al momento del pago pueda configurar una situación jurídica no consolidada, ni servir como punto de partida de una secuencia orientada a iniciar la discusión de un impuesto por fuera del procedimiento reglado dispuesto para tal fin, lo cual resulta incompatible con el hecho de que el contribuyente ha presentado la declaración conforme a su realidad económica y ha cumplido la obligación sustancial de pago, configurando una conducta jurídica que no puede ser posteriormente desvirtuada mediante una manifestación unilateral de inconformidad.

30. La posibilidad de controvertir el tributo existe, pero se ejerce exclusivamente dentro del procedimiento administrativo y judicial establecido, no mediante actuaciones unilaterales que carecen de reconocimiento normativo y, por ende, de efectos jurídicos.

31. Por lo anterior se concluye que:

31.1. No resulta jurídicamente procedente la figura denominada pago bajo protesto frente a obligaciones tributarias administradas por la DIAN.

31.2. La manifestación unilateral de un contribuyente en el sentido de realizar un pago "bajo protesto" no produce ningún efecto jurídico frente a la administración tributaria.

31.3. El escrito denominado "Memorial del Pago Bajo Protesto", no se considera una actuación con relevancia jurídica dentro de pago de las obligaciones tributarias, ni en el marco de la determinación del impuesto al patrimonio consagrado en el Decreto Legislativo 173 de 2026.

32. Sobre el control constitucional de los decretos legislativos expedidos en desarrollo del estado de emergencia, corresponde a la Corte Constitucional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 215 de la Constitución Política, el cual prevé su revisión automática e inmediata.

33. Así las cosas, si el contribuyente quiere cuestionar la legalidad o constitucionalidad del cobro y pago del Impuesto al Patrimonio, o la posibilidad de recuperar lo pagado por dicho impuesto si este resultara inconstitucional, debe utilizar los mecanismos dispuestos por el ordenamiento jurídico (recursos, demanda de constitucionalidad o contenciosa, excepciones, solicitud de devolución y/o compensación, etc.) o aquel que disponga la eventual y futura sentencia de control constitucional, ello porque la protesta unilateral en el pago del tributo no sustituye ninguno de los mecanismos previstos en el ordenamiento tributario ni tiene efecto jurídico alguno, como se explicó arriba.

34. Para finalizar, frente a un escenario de inexecutable del Decreto Legislativo 173 de 2020, deberán atenderse los efectos que determine la Corte Constitucional en el fallo correspondiente. En este sentido es necesario recordar que la Sala Plena del Consejo de Estado<sup>4</sup> se ha pronunciado sobre la devolución de pagos efectuados en virtud de tributos fundados en unas normas posteriormente declaradas inexecutable, así:

(...) lo que significa la declaratoria de inexecutable con efectos hacia futuro es que si bien la norma tenía un vicio de inconstitucionalidad, es constitucional mantener su vigencia -y, por ende, su obligatoriedad- entre su expedición y dicha declaratoria, de donde se deriva que durante ese período existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta.

(...)

Es en esta perspectiva que debe entenderse la conclusión según la cual una norma declarada contraria a la Constitución puede, sin embargo, mantener efectos en el ordenamiento, pues ella se funda en la realidad de que, ante la imposibilidad de controlar a priori toda la producción normativa, el juicio de compatibilidad, a posteriori, debe compadecerse de los efectos causados por la norma, de modo que la decisión que se adopta sobre la constitucionalidad de la norma lleva implícita una decisión sobre la constitucionalidad de sus efectos. Subrayado fuera de texto.

## Notas al pie

- 
1. ↑ «2. Asesorar de manera general, en materia jurídica, al Director General, y a los demás Directores del Nivel Central. Esta asesoría no será vinculante para el solicitante».
  2. ↑ En el pie de página 4 del Auto 082/26 se menciona lo siguiente:
  3. ↑ Cfr. Concepto No. 006054 (int 714) de 2025.
  4. ↑ Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 13 de marzo de 2018, radicado: 25000-23-26-000-2003-00208-01 (28769) (IJ). M.P. Danilo Rojas Betancourth.