

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto al Patrimonio

Problema Jurídico

Tesis Jurídica

CONCEPTO 005835 int 521 DE 2026 ABRIL 14

[Consultar Documento Jurídico](#)

▼ Descriptores

▼ Fuentes Formales

▼ Extracto

1. En desarrollo de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020¹, 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:

<p>Cuestiones relacionadas con la figura del denominado pago bajo protesto en materia tributaria</p>	<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>
<p>Cuestiones relativas al tratamiento de los pagos ante una eventual declaratoria de inexecutable del Decreto Legislativo 173 de 2026.</p>	<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> <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.</p>

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 efectos².

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 protesto", 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 **d**eterminación y recaudo.

14. En este marco, el cumplimiento **d**e la obligación tributaria sustancial se materializa mediante el pago **d**el tributo en los términos **d**efinidos por la ley, sin que el ordenamiento prevea modalidades que permitan condicionarlo, alterarlo o supeditararlo a la posición **d**el contribuyente frente a su legalidad o procedencia. Así, el cumplimiento responde exclusivamente a la configuración **d**e los elementos **d**el tributo y no a manifestaciones **d**e voluntad **d**el 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 **d**e inconformidad. Por consiguiente, el **d**enominado “pago bajo protesta” no encuentra sustento en la estructura constitucional, legal ni jurisprudencial **d**e la obligación tributaria vigente en Colombia a la fecha, por ende, no incide en su **d**eterminación, exigibilidad o cumplimiento y carece **d**e efectos jurídicos.

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

17. Ahora bien, frente a la posibilidad **d**e que la simple manifestación unilateral **d**el contribuyente sobre su inconformidad con **d**eterminado 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 **d**e autoliquidación, en el cual el contribuyente asume un rol activo en la **d**eterminación **d**e su obligación, **d**eclarando directamente el impuesto conforme a su realidad económica, tal como lo ha señalado la Corte Constitucional en las Sentencias C-231 **d**e 2003 y C-305 **d**e 2022. En este modelo, la **d**eclaración privada constituye el mecanismo mediante el cual el contribuyente incorpora los elementos **d**e la base gravable que reflejan dicha realidad, incluidos los aspectos que disminuyen la base gravable o el valor **d**el impuesto, esto en su condición **d**e conecedor directo **d**e sus operaciones económicas.

19. En ese contexto, no resulta compatible con la lógica **d**el sistema sostener que el contribuyente pueda presentar una **d**eclaración en los términos que ha **d**eterminado conforme a su realidad económica, a partir **d**el análisis **d**e su situación frente al hecho generador **d**el impuesto, y, concomitante o posteriormente, el contribuyente puede objetar el impuesto o la propia **d**eclaración por el presentada mediante una manifestación unilateral, con el propósito **d**e afirmar que no se ha configurado una situación jurídica consolidada. Por el contrario, la **d**eclaración privada constituye un acto jurídico respecto **d**el cual opera una presunción **d**e veracidad en cumplimiento **d**e un **d**eber legal exigible.

20. Si bien la Sección Cuarta **d**el Consejo **d**e Estado ha sostenido **d**e manera reiterada que las situaciones jurídicas no consolidadas corresponden a aquellas que se encuentran en discusión en sede administrativa o judicial, o respecto **d**e las cuales no han precluido los términos para su **d**ebate, dicha situación se produce necesariamente en el marco **d**el procedimiento administrativo reglado establecido por el ordenamiento para la verificación, **d**eterminación y discusión **d**el impuesto, en ejercicio **d**e las amplias facultades **d**e fiscalización e investigación **d**e la administración tributaria consagradas en el artículo 684 **d**el Estatuto Tributario. Es en ese escenario donde, a partir **d**e la actividad **d**e verificación **d**e la administración, puede cuestionarse la veracidad **d**e la información **d**eclarada y se inicia la discusión sobre la **d**eterminación **d**el impuesto, correspondiéndole al contribuyente **d**emostrar los hechos y valores reflejados en su **d**eclaración 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 **d**el Estatuto Tributario regulan puntualmente: (i) la responsabilidad por el pago **d**el tributo, (ii) los tipos **d**e responsabilidad solidaria, (iii) la forma **d**e pago, (iv) la imputación **d**el pago, (v) los medios admisibles, (vi) los efectos **d**el no pago, (vii) la **d**evolución y/o compensación **d**e pagos en exceso o **d**e lo no **d**ebido, (viii) las excepciones en cobro y (ix) la repetición en supuestos expresos. En cambio, no contempla una institución autónoma **d**enominada “pago bajo protesta” ni le asigna efectos como condición, reserva, suspensión o salvaguarda especial.

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

23. Igualmente, se hace necesario precisar que el artículo 687 **d**el Estatuto Tributario claramente señala:

*Las apreciaciones **d**el contribuyente o **d**e terceros consignadas respecto **d**e hechos o circunstancias cuya calificación compete a las oficinas **d**e impuestos, no son obligatorias para éstas.*

24. Al amparo **d**e la disposición normativa transcrita es dable afirmar que muy a pesar **d**e las manifestaciones efectuadas por los contribuyentes respecto **d**el cumplimiento y pago **d**e la obligación tributaria establecida en el **D**ecreto Legislativo 0173 **d**e 2026, **d**enominada pago bajo protesta, la misma carece **d**e carácter vinculante hacia la Administración Tributaria.

25. A su vez, **d**ebe tenerse en cuenta que el artículo 688 *ibidem*, señala que la competencia para fiscalizar y **d**eterminar **d**e manera correcta los impuestos, anticipos y retenciones, corresponde a la Administración Tributaria a través **d**e las áreas **d**e fiscalización, dicha facultad no corresponde a los contribuyentes, aunque estos estén o no **d**e acuerdo con el impuesto creado.

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

27. La doctrina³ 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, **demandas** **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** Estado⁴ se ha pronunció 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.*

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:

*En ese sentido, resulta aplicable la regla fijada por la Corte, según la cual, en aquellos casos en los cuales en **desarrollo** **de** una norma habilitante se expiden normas que ejercen la atribución, la Corte conserva competencia para pronunciarse sobre la primera, a pesar **de** que el término para ejercer la facultad ha concluido. En la sentencia C-226 **de** 2021 indicó la Corte: "Por el contrario, la norma transitoria que se encuentra cuestionada dio lugar, a su amparo, a la expedición **de** seis **decretos** leyes (...), que se encuentran vigentes y surtiendo efectos jurídicos. La validez constitucional **de** dichos **decretos** **depende** directamente **de** la norma habilitante; ella integra el parámetro **del** control **de** constitucionalidad, al mismo tiempo que la eventual inexecutable **de** la norma cuestionada, entrañaría la inconstitucionalidad, por consecuencia, **de** los **decretos** expedidos a su amparo. Es por todo lo anterior, que la Sala Plena **de** la Corte Constitucional concluye que, en el presente caso, aunque la norma **demandada** agotó su contenido prescriptivo, **delimitado** temporalmente, **dentro** **de** dicha oportunidad se expidieron **decretos** leyes en su **desarrollo**, los cuales se encuentran*

*vigentes y produciendo efectos, por lo que sí existe objeto **del control de constitucionalidad**".*

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.