



100202208 – 1118

Bogotá, D.C., 5 de julio de 2024

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Tema: Tributario
Descriptores: Aplicación sanción por inexactitud y sanción rechazo o disminución de pérdidas
Fuentes formales: Artículo 647-1 y 648 del Estatuto Tributario.

Esta Dirección 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:

¿Los artículos 647-1 y 648 del Estatuto Tributario se aplican concurrentemente cuando hay un rechazo o disminución de pérdidas que derive en un mayor saldo a pagar o un menor saldo a favor?

TESIS JURÍDICA:

No. Las bases previstas en los artículos 647-1 y 648 del Estatuto Tributario no se aplican de manera concurrente pues son excluyentes. El artículo 647-1 del Estatuto Tributario aplica cuando el rechazo o la disminución de pérdidas no modifican el saldo a favor o el saldo a pagar declarado. Por su parte, el artículo 648 del Estatuto Tributario aplica cuando el rechazo o la disminución de pérdidas modifican el saldo a favor o el saldo a pagar declarado.

FUNDAMENTACIÓN:

El Consejo de Estado ha sostenido que lo previsto en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario es una base especial para la liquidación de la sanción por inexactitud cuando se

¹ De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020 y los artículos 7 y 7-1 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.



rechazan o disminuyen las pérdidas fiscales en el proceso de determinación oficial del tributo y que ésta no es aplicable de manera concomitante con la base establecida en el artículo 648 (antes 647) del Estatuto Tributario³ pues con ello se vulnera el principio *non bis in ídem* previsto en el artículo 29 de la Constitución Política.

En efecto, en la Sentencia del 25 de julio de 2019, Exp. No. 73001-23-31-000-2012-00323-01 (21703) la Sección Cuarta del Consejo de Estado sostuvo:

«(...) la aplicación del artículo 647-1 del ET es excluyente con la del artículo 647 *ibidem*, porque el primero de ellos no contempla una sanción autónoma sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas que no modifiquen el saldo a favor o el saldo a pagar declarado, porque si esa modificación ocurre cobraría aplicación el referido artículo 647 ET, que castiga las conductas inexactas de las que "se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable".

Y es que, a la luz del principio "*non bis in ídem*", el Estado no puede imputar más de una vez la misma conducta sancionable, cualquiera que sea la denominación jurídica que tenga. (...).» (Negrilla, cursivas y subrayado del texto de la Sala)

En la misma línea, pueden verse, entre otras, las sentencias del 24 de octubre de 2018, Exp. No. 08001-23-31-000-2012-00521-01 (21516)⁴ y del 30 de junio de 2022, exp.05001-23-33-000-2014-00960-01 (25867)⁵ de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Para ilustrar lo expuesto, a continuación, se expone un ejemplo. El supuesto fáctico es el siguiente: el contribuyente (persona jurídica) presenta su liquidación privada liquidando una pérdida fiscal. En el marco de un proceso de fiscalización, la autoridad tributaria modifica la declaración privada del contribuyente.

³ Algunas de las sentencias que se han pronunciado respecto de la aplicación de la sanción, son las siguientes: (i) 11001-03-15-000-2020-00876-00(AC), C.P. María Adriana Marín, 19/06/2020; (ii) 11001-03-15-000-2020-04254-01(AC), C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio, 11/2/2021; (iii) 11001-03-15-000-2020-04951-01(AC) C.P. Ramiro Pazos Guerrero, 21/08/2021; (iv) 25000-23-37-000-2014-00376-02 (24696) C.P. Myriam Stella Gutierrez A. 17/03/2022; (v) 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327) C.P. Milton Chaves Garcia. 17/02/2022.

⁴ (...) "Conforme a lo anterior, la Sala advierte que la posición reiterada de la Sección Cuarta de esta Corporación establece que el artículo 647 del Estatuto Tributario define las conductas fiscalizables de los contribuyentes para efectos de imponer la sanción por inexactitud; mientras que el artículo 647-1 determina, no un hecho sancionable, sino la forma de liquidar la sanción tributaria en aquellos casos en que no exista una base para hacerlo.

Según esta postura el "rechazo de pérdidas fiscales" que aumente el saldo a pagar o el saldo a favor declarado no puede generar una sanción por inexactitud liquidada conforme al artículo 647 del ET y, al tiempo, otra sanción calculada de acuerdo con el artículo 647-1, es decir, sobre el impuesto de renta que teóricamente se genera respecto de la pérdida rechazada."

⁵ "(...) se ha considerado que, en aplicación del hecho sancionable descrito en el artículo 647-1 del ET, la disminución de las pérdidas fiscales inicialmente determinadas en la declaración modificada oficialmente o por corrección hecha por el propio obligado tributario, debe obedecer a las circunstancias señaladas en el artículo 647 del ET(...).

Se advierte que en los eventos en que la Administración impuso de forma concomitante la sanción por inexactitud calculada en los términos de los artículos 647-1 y 647 del ET, la Sala ha determinado el levantamiento de la multa calculada según el artículo 647-1 *ibidem* al violar el principio de *non bis in ídem*, en tanto que ello equivale a la doble imposición de sanción por la misma conducta infractora de inexactitud(...)". (subrayado fuera de texto).



Concepto	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	
		Supuesto No. 1	Supuesto No. 2
Ingresos	\$1.000	\$1.000	\$1.000
Costos	\$200	\$0	\$200
Renta Bruta	\$800	\$1000	\$800
Deducciones	\$1000	\$0	\$800
Renta líquida gravable (Pérdida Fiscal) ⁶	(\$200) PF	\$1000 RLG	\$0 RLG
Tarifa	35%	35%	35%
Saldo a pagar o saldo a favor	\$0	\$350	\$0

En ese contexto, se analiza cada uno de los supuestos planteados:

Supuesto No. 1: Se rechaza el 100% de los costos y deducciones, lo que genera el rechazo de la pérdida líquida declarada por el contribuyente y, consecuentemente, una renta líquida gravable de \$1.000.

A la luz de lo expuesto, resulta **improcedente** liquidar la sanción por inexactitud teniendo en cuenta:

1. La base derivada del rechazo de pérdidas prevista en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario; es decir, \$70 que es el resultado de calcular el impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente ($\$200 * 35\%$); **y**
2. La base prevista en el artículo 648 del Estatuto Tributario; es decir \$350, que corresponde a la diferencia entre el saldo a pagar determinado en la liquidación oficial (\$350) y el declarado por el contribuyente (\$0).

Este proceder, derivaría en una sanción por inexactitud que vulnera el principio *non bis in idem* por valor de \$420; que es el resultado de sumar \$70 y \$350 en el ejemplo.

En este caso, al existir modificación del saldo a pagar por parte del contribuyente, la sanción por inexactitud se debe liquidar con base en lo previsto en el artículo 648 del Estatuto Tributario (\$350).

Supuesto No. 2: Se rechaza el 20% de las deducciones, lo que genera un rechazo de la pérdida fiscal sin que genere un impuesto a cargo.

En este supuesto la base de la sanción por inexactitud es la prevista en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario. En el ejemplo, la sanción es de \$70 que corresponde al 100%⁷ del impuesto que teóricamente generaría la pérdida fiscal; es decir, el 35% de \$200. Como se observa de la tabla ilustrativa, la disminución de las pérdidas no modifica el saldo a pagar por parte del contribuyente pues se mantiene en \$0.

⁶ Renta líquida gravable o (pérdida fiscal).

⁷ Ver: Artículo 648, Estatuto Tributario.



Así las cosas, cuando el rechazo o la disminución de pérdidas no modifica el saldo a favor o el saldo a pagar declarado por el contribuyente, la base de la sanción equivaldrá a la cuantía del impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada.

CONCLUSIONES

De lo expuesto se presentan las siguientes conclusiones:

1. No procede la aplicación concurrente de los artículos 647-1 y 648 (antes artículo 647) del Estatuto tributario. El primero de ellos no contempla una sanción autónoma sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección en caso de rechazo o disminución de pérdidas fiscales.
2. El artículo 647-1 del Estatuto Tributario aplica cuando el rechazo o la disminución de pérdidas **no** modifican el saldo a favor o el saldo a pagar declarado.
3. El artículo 648 del Estatuto Tributario aplica cuando el rechazo o la disminución de pérdidas **sí** modifican el saldo a favor o el saldo a pagar declarado.

En los anteriores términos se absuelve la 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,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Bogotá, D.C.

Proyectó: Catalina Herrán Ocampo – Asesora Dirección de Gestión Jurídica

Revisó: Ana Karina Méndez Fernández – Asesora Dirección de Gestión Jurídica