

Area del Derecho

CONCEPTO 013103 int 1118 DE 2024 JULIO 5 

Tributario

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Otras Disposiciones

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.

▼ Descriptores

Aplicación sanción por inexactitud y sanción rechazo o disminución de pérdidas

▼ Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 647-1 

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 624 DE 1989 ART. 648 

▼ Extracto

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 DIAN<sup>1</sup>. 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 2019<sup>2</sup>.

**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 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 Tributario<sup>3</sup> 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)<sup>4</sup> y **del 30 de junio de 2022**, exp.05001-23-33-000-2014-00960-01 (25867)<sup>5</sup> **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**.

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) <sup>6</sup>	(\$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%<sup>7</sup> **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.

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/>.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> 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.

(...) "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."

<sup>4</sup> "(...) 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 idem, en tanto que ello equivale a la doble imposición de sanción por la misma conducta infractora de inexactitud.(...)". (subrayado fuera de texto).

<sup>5</sup> Renta líquida gravable o (pérdida fiscal).

<sup>6</sup> Ver: Artículo 648, Estatuto Tributario

<sup>7</sup> Ver: Artículo 648, Estatuto Tributario.