

CONCEPTO 006337 int 0728 DE 2025

(abril 22)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 25 de abril de 2025>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho **Tributario**

Banco de Datos **Impuesto sobre la Renta y Complementarios**

Descriptores Tema: Impuesto sobre la renta
Procedimiento Tributario
Descriptores: Aplicación sanción por inexactitud y sanción por rechazo o disminución de pérdidas fiscales.

Fuentes Formales CONSTITUCIÓN POLÍTICA ARTÍCULOS 13 Y 230
ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULOS 647-1 Y 648
SENTENCIA DE LA SECCIÓN CUARTA DE LA SALA DE LO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL CONSEJO DE
ESTADO. RADICADO NO. 28381 DEL 9 DE ABRIL DE 2025.

Extracto

1. Este Despacho es competente para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina^[1].

A. Solicitud de reconsideración

2. Se solicita la reconsideración del Concepto 013103 (Int.1118 del 5 de julio) de 2024 en el que se concluyó que los artículos 647-1 y 648 del Estatuto Tributario (ET) son excluyentes y no pueden aplicarse de manera concurrente para efectos sancionatorios en atención a la reiterada jurisprudencia de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado^[2].

3. En sustento de la petición, se argumenta que una interpretación sistemática de los artículos 647-1 y 648 del ET., permite comprender que los efectos fiscales derivados de una conducta inexacta pueden abarcar tanto la creación de un mayor saldo a pagar como la incorporación de una pérdida improcedente. En este contexto, el rechazo del uso conjunto de ambas bases podría llevar a una sanción inferior al perjuicio fiscal causado, lo que contradice los principios de igualdad y proporcionalidad sancionatoria.

4. Adicionalmente, el solicitante plantea que la finalidad de la norma sancionatoria es sancionar adecuadamente el comportamiento fiscalmente inexacto, y que la coexistencia de efectos distintos –mayor impuesto y pérdida inexistente– no implica una doble sanción sino una valoración completa del daño fiscal.

B. El análisis de la solicitud

5. El Concepto No. 013103 de 2024, fue expedido con fundamento en el precedente judicial vigente en su momento^[3], que sostenía la exclusión entre las bases previstas en los artículos 647-1 y 648 del ET, para evitar una doble sanción por la misma conducta, bajo el amparo del principio *non bis in ídem* previsto en el artículo 29 de la Constitución Política. En tal sentido, la aplicación del precedente judicial por parte de la administración resultaba obligatoria en virtud de los artículos 13 y 230 de la Constitución Política, así como lo señalado, entre otras, en las sentencias C-836 de 2001, C-539 de 2011, SU-354 de 2017 y SU-380 de 2021 de la Corte Constitucional.

6. Sin embargo, la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado en sentencia del 9 de abril de 2025, Radicado No. 28381, modificó la posición jurisprudencial vigente sobre la imposibilidad de aplicar de manera concurrente los artículos 647-1 y 648 del ET. En efecto, contrario a lo que había sostenido la jurisprudencia de la Sección Cuarta, con esta nueva decisión se admite la aplicación simultánea de los artículos 647-1 y 648 del ET para determinar la sanción por inexactitud cuando se reúnen las condiciones en ellos previstas^[4].

7. En dicha sentencia, la Sección Cuarta sostuvo que el artículo 647-1 ET no contempla una sanción autónoma, sino una modalidad para calcular la sanción por inexactitud cuando la conducta consiste en la inclusión indebida de pérdidas fiscales. Así, en aquellos casos en los que la inexactitud genera simultáneamente una pérdida improcedente y un mayor saldo a pagar, “es viable que la administración imponga la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales y la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.”^[5]

8. Este nuevo entendimiento distingue entre: (i) el hecho sancionable (inexactitud en la declaración tributaria) y (ii) los efectos que esta produce (mayor saldo a pagar y/o pérdida no justificada). La jurisprudencia reciente aclara que lo prohibido es la duplicidad en la imposición de la sanción, no la consideración de todos los efectos económicos de la conducta tributaria al momento de fijar la base sancionatoria. De esta manera cambió la línea jurisprudencial para preservar el principio de proporcionalidad y garantizar la aplicación integral de los artículos 647-1 y 648 del ET bajo una lectura armónica.

9. La decisión citada acude a la jurisprudencia constitucional^[6], que indicó que los beneficios fiscales deben interpretarse de manera restrictiva y que las sanciones deben tener en cuenta el daño fiscal real causado al Estado, ya que permitir que el contribuyente eluda parte de la sanción por una incorrecta fragmentación de la base, iría en detrimento de la finalidad del régimen sancionatorio tributario^[7].

10. Concluye así el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que:

“...no puede predicarse una violación al principio del *non bis in ídem* cuando se

imponen en simultánea las denominadas sanciones por inexactitud y por rechazo o disminución de pérdidas, toda vez que la segunda no es una sanción autónoma, sino el importe sobre el cual se debe liquidar la inexactitud cuando en el caso específico se presenta una base negativa, en aplicación de una ficción, pues cubre desde el monto de la pérdida hasta antes de que se genere renta líquida (valor positivo), mientras que la de inexactitud cobija la sanción que se genera cuando hay un mayor valor a pagar o saldo a favor. En ese sentido, es viable que la Administración imponga la sanción de inexactitud por disminución de pérdidas fiscales y la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor”.

C. Conclusión y decisión.

11. El cambio jurisprudencial aquí expuesto es razón suficiente para **reconsiderar** el Concepto 013103 (Interno 1118) del 5 de julio de 2024 y en su lugar **concluir** que es viable que la Administración imponga la sanción de inexactitud por rechazo o disminución de pérdidas fiscales (Art. 647-1, ET) **y** la sanción de inexactitud por conductas que deriven en un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor (Art. 648, ET) cuando se dan los supuestos en ellos previstos.

12. 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/>.

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. Cfr. numeral 20 del artículo 55 del Decreto 1742 de 2020.

2. Entre otras, pueden verse las Sentencias de la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado con Radicados No.: 24285 del 17 de junio de 2021, 23307 del 29 de abril de 2020 y 23513 del 14 de agosto de 2019.

3. Algunas de las sentencias que constituían el precedente respecto de la aplicación de la sanción, son las siguientes: (i) 25000-23-37000-201400376-02 (24696) 17/03/2022 y (ii) 25000-23-37-000-2014-00947-01 (23327) C.P. Milton Chaves García. 17/02/2022.

4. Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Página 20 de la sentencia con radicación 68001-2333-000-2021-00547-01 (28381) del 09 de abril de 2025. Consejera ponente: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

5. Página 23, Sentencia con radicación 68001-23-33-000-2021-00547-01 (28381) del 09 de abril de 2025

6. Expone el Consejo de Estado en la página 22 de la Sentencia objeto de estudio: ".en sentencia C-910 de 2004, M.P. Rodrigo Escobar Gil, la Corte Constitucional explicó que la disposición no prevé una sanción independiente, sino una base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de que exista rechazo o disminución de pérdidas fiscales. De allí que lo que pretende la norma es recoger la base inexacta que no estaba cubierta en la aplicación del artículo 647 del Estatuto Tributario, con el fin de "presionar" la diligencia y acuciosidad de los contribuyentes en la determinación de pérdidas fiscales, dada la práctica común de liquidar perdidas sin rigurosidad, para posteriormente imputarlas, en detrimento del fisco”.

7. En palabras del Consejo de Estado: ". el artículo 647-1 del Estatuto Tributario pretende recoger la base inexacta no cubierta en la aplicación del artículo 647 ibidem, porque bajo este último artículo la sanción se calcula sobre los valores positivos determinados por la actuación oficial que generan el mayor impuesto, es decir, cuando el resultado de la depuración oficial genera renta líquida o una modificación de esta que implica un mayor valor del

impuesto determinado, mientras que la base indicada en el primer artículo - rechazo o disminución de pérdidas- se calcula sobre un valor negativo, al provenir de una pérdida fiscal determinada de manera inexacta". (Cfr. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Página 20 de la sentencia con radicación 68001-23-33-000-2021-00547-01 (28381) del 09 de abril de 2025. Consejera ponente: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).