

**Impuesto sobre la Renta y Complementarios**

Problema Jurídico

¿En qué año gravable debe incluirse como renta líquida por recuperación de deducciones, la pérdida fiscal previamente compensada que posteriormente fue modificada o rechazada mediante liquidación oficial de revisión, a la luz de la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación" prevista en el artículo 199 del Estatuto Tributario?

Tesis Jurídica

La pérdida fiscal declarada por una sociedad, que haya sido objeto de compensación y posteriormente sea modificada o rechazada mediante liquidación oficial, constituye renta líquida por recuperación de deducciones en el año gravable en que dicha modificación quede jurídicamente consolidada.

En consecuencia, si la liquidación oficial que modifica o rechaza la pérdida fiscal no es discutida por el contribuyente, la renta líquida por recuperación de deducciones deberá incluirse en el año gravable en que el acto administrativo adquiera firmeza en sede administrativa.

Si, por el contrario, el contribuyente interpone los recursos administrativos o acude a la jurisdicción de lo contencioso administrativo contra los actos que modifican o rechazan la pérdida fiscal, la renta líquida por recuperación de deducciones deberá incluirse en el año gravable en que se produzca la decisión definitiva que deje en firme la discusión, esto es, cuando quede ejecutoriada la sentencia que confirme total o parcialmente la modificación de la pérdida fiscal.

▼ Descriptores

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios.

Renta líquida por recuperación de pérdidas compensadas

Pérdidas fiscales compensadas modificadas por liquidación oficial.

Descriptores: Año gravable de reconocimiento de la renta líquida por recuperación de deducciones

▼ Fuentes Formales

Artículo 199 del Estatuto Tributario.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 24 de febrero de 2022, exp. 24394; 10 de marzo de 2022, exp. 24695; 23 de marzo de 2023, exp. 26408; 30 de marzo de 2023, exp. 26451; y 4 de julio de 2024, exp. 27891.

▼ Extracto

1. Esta Subdirección 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>.

2. Por medio de la solicitud presentada, el peticionario requiere que esta Subdirección precise y unifique la interpretación oficial sobre el alcance de la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación", contenida en el artículo 199 del Estatuto Tributario (ET), relativa a la renta líquida por recuperación de deducciones derivada de pérdidas fiscales compensadas y posteriormente modificadas mediante liquidación oficial.

3. En particular, se plantea la necesidad de determinar si dicha recuperación debe reconocerse (i) en el año gravable en que se originó la pérdida, (ii) en el año de expedición o notificación de la liquidación oficial que la modifica o (iii) en el año en que la modificación de la pérdida quede definitivamente establecida.

4. En este sentido, se procede a analizar el alcance del artículo 199 ET., a la luz de los presupuestos normativos, de la doctrina vigente y de la línea jurisprudencial reciente del Consejo de Estado sobre la materia, para resolver el siguiente:

**PROBLEMA JURÍDICO**

5. ¿En qué año gravable debe incluirse como renta líquida por recuperación de deducciones, la pérdida fiscal previamente compensada que posteriormente fue modificada o rechazada mediante liquidación oficial de revisión, a la luz de la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación" prevista en el artículo 199 del Estatuto Tributario?

**TESIS JURÍDICA**

6. La pérdida fiscal declarada por una sociedad, que haya sido objeto de compensación y posteriormente sea modificada o rechazada

mediante liquidación oficial, constituye renta líquida por recuperación de deducciones en el año gravable en que dicha modificación quede jurídicamente consolidada.

7. En consecuencia, si la liquidación oficial que modifica o rechaza la pérdida fiscal no es discutida por el contribuyente, la renta líquida por recuperación de deducciones deberá incluirse en el año gravable en que el acto administrativo adquiera firmeza en sede administrativa.

8. Si, por el contrario, el contribuyente interpone los recursos administrativos o acude a la jurisdicción de lo contencioso administrativo contra los actos que modifican o rechazan la pérdida fiscal, la renta líquida por recuperación de deducciones deberá incluirse en el año gravable en que se produzca la decisión definitiva que deje en firme la discusión, esto es, cuando quede ejecutoriada la sentencia que confirme total o parcialmente la modificación de la pérdida fiscal.

## FUNDAMENTACIÓN

7. El artículo 199 del Estatuto Tributario dispone que "[l]as pérdidas declaradas por las sociedades que sean modificadas por liquidación oficial y que hayan sido objeto de compensación, constituyen renta líquida por recuperación de deducciones, en el año al cual corresponda la respectiva liquidación". La norma exige, entonces, tres presupuestos concurrentes: i) que exista una pérdida declarada por una sociedad; ii) que dicha pérdida haya sido compensada; y iii) que esa pérdida sea modificada por liquidación oficial.

8. La dificultad interpretativa no recae sobre la procedencia de la recuperación, sino sobre el alcance temporal de la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación". En efecto, como lo plantea el peticionario, esta expresión ha dado lugar a diferentes entendimientos: i) que la recuperación debe llevarse al año gravable en que se originó la pérdida; ii) que debe llevarse al año de expedición o notificación de la liquidación oficial que la modifica; o iii) que debe llevarse al año en que la modificación de la pérdida quede definitivamente establecida.

9. Al respecto, la doctrina vigente ha abordado principalmente el término de firmeza de las declaraciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales. No obstante, una cosa es determinar el término durante el cual la Administración puede fiscalizar una declaración que contiene pérdidas fiscales o compensación de pérdidas; y otra distinta es establecer el año gravable en el cual debe reconocerse la renta líquida por recuperación de deducciones cuando la pérdida previamente compensada es modificada o rechazada.

10. Para el efecto, para abordar el problema planteado sobre el artículo 199 del Estatuto Tributario es necesario acudir a la jurisprudencia contencioso-administrativa de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, así:

10.1. En sentencia del 24 de febrero de 2022, expediente 24394, se sostuvo que la liquidación oficial que modifica la pérdida fiscal constituye el presupuesto para aplicar el artículo 199 del Estatuto Tributario. En dicha providencia se indicó que no resulta procedente que la Administración, en la misma liquidación que modifica la pérdida, constituya simultáneamente la renta líquida por recuperación de deducciones, pues dicha liquidación es el fundamento para aplicar el artículo 199 en el año correspondiente.

10.2. Posteriormente, en sentencia del 10 de marzo de 2022, expediente 24695, la Sección Cuarta precisó que, aunque la redacción vigente del artículo 199 del Estatuto Tributario no reprodujo expresamente la salvedad que contenía el artículo 23 de la Ley 9 de 1983 sobre la interposición de recursos, la interpretación de la norma, conforme a sus antecedentes legislativos, conduce a concluir que la suma compensada de forma improcedente debe incluirse como renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal.

10.3. En esa misma providencia, el Consejo de Estado concluyó que, si la pérdida fiscal objeto de rechazo fue discutida judicialmente y solo quedó definida mediante sentencia posterior, la recuperación prevista en el artículo 199 del Estatuto Tributario debía incluirse en el año gravable en que se produjo esa decisión definitiva. En el caso allí analizado, la sociedad debía incluir la renta líquida por recuperación de deducciones en el año 2020, porque en ese año se confirmó judicialmente el rechazo de la pérdida fiscal correspondiente al año gravable 2008.

10.4. Luego, la sentencia del 23 de marzo de 2023, expediente 26408, refuerza esa lectura al señalar que la liquidación oficial que determina la renta líquida por recuperación de deducciones se sustenta en los actos que modificaron las pérdidas declaradas en años anteriores y que fueron compensadas. Por ello, si los actos que modificaron la pérdida son anulados por la jurisdicción, desaparece el fundamento de hecho de la recuperación; pero para que ello ocurra se requiere sentencia ejecutoriada.

10.5. Finalmente, en sentencia del 4 de julio de 2024, expediente 27891, el Consejo de Estado reiteró que, si una pérdida fiscal fue compensada de forma improcedente, dicha suma debe incluirse como renta líquida por recuperación de deducciones en el año en que se modificó o determinó de manera definitiva la pérdida fiscal. En ese sentido, cuando el contribuyente interpone recursos administrativos o judiciales contra los actos que modifican la pérdida, el año relevante será aquel en que se produzca el fallo definitivo que deje en firme la discusión.

11. Esta línea jurisprudencial permite concluir que la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación" no debe entenderse como una habilitación para llevar automáticamente la recuperación al año gravable en que se originó la pérdida, ni necesariamente al año de expedición de la liquidación oficial, cuando esta se encuentra controvertida. La expresión debe interpretarse de manera sistemática, atendiendo a que la recuperación exige una modificación cierta, firme y jurídicamente consolidada de la pérdida fiscal.

12. En efecto, mientras la liquidación oficial que modifica o rechaza la pérdida fiscal se encuentre discutida, no existe certeza definitiva sobre la improcedencia de la pérdida compensada. En consecuencia, exigir la inclusión de la renta líquida por recuperación de deducciones antes de que la controversia quede definida podría generar distorsiones en la determinación del impuesto, actuaciones prematuras y eventuales controversias adicionales si el acto que sirvió de fundamento a la recuperación es posteriormente revocado o anulado.

13. La interpretación aquí adoptada también respeta el principio de seguridad jurídica, en la medida en que permite identificar un momento cierto para el reconocimiento de la recuperación: la firmeza administrativa del acto que modifica la pérdida, si no hubo discusión judicial, o la ejecutoria de la sentencia definitiva, si el contribuyente acudió a la jurisdicción contencioso-administrativa.

14. En consecuencia, como la renta líquida por recuperación de deducciones prevista en el artículo 199 del ET., procede únicamente respecto de la pérdida fiscal que: i) fue declarada por una sociedad; ii) fue efectivamente compensada; y iii) fue modificada o rechazada mediante liquidación oficial que haya quedado en firme o cuya legalidad haya sido confirmada mediante decisión judicial definitiva. Existen tres escenarios derivados de ello:

14.1. Si la liquidación oficial que modifica la pérdida queda en firme en sede administrativa, la recuperación deberá reconocerse en el año gravable en que se produzca dicha firmeza.

14.2. Si la liquidación oficial es demandada, la recuperación deberá reconocerse en el año gravable en que quede ejecutoriada la sentencia que confirme la modificación o rechazo de la pérdida fiscal.

14.3. Si la liquidación oficial es anulada, no habrá lugar a la renta líquida por recuperación de deducciones, por desaparecer el fundamento jurídico y fáctico de la recuperación.

15. En este sentido, la expresión "en el año al cual corresponda la respectiva liquidación", prevista en el artículo 199 del ET., debe entenderse referida al año gravable en que quede jurídicamente consolidada la liquidación oficial que modifica o rechaza la pérdida fiscal previamente compensada.

16. Esta consolidación ocurre: i) con la firmeza del acto administrativo, cuando el contribuyente no lo discute o cuando se agota la vía administrativa sin acudir a la jurisdicción; o ii) con la ejecutoria de la sentencia judicial definitiva, cuando el contribuyente demanda los actos administrativos que modificaron o rechazaron la pérdida fiscal.

17. Esta interpretación recoge la línea jurisprudencial reciente de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, garantiza seguridad jurídica, preserva la coherencia institucional de la doctrina y permite que las actuaciones de fiscalización se sustenten en hechos jurídicamente consolidados.

18. 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/>.

---

<sup>1</sup> De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 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.