CONCEPTO 013046 int 1211 DE 2026

(julio 10)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 17 de julio de 2026>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	Tributario
Banco de Datos	Otros Temas
Descriptores	Renta por comparación patrimonial Adicción del patrimonio líquido Sanción por inexactitud
Fuentes Formales	Artículos 236, 239-1 del Estatuto Tributario

Extracto

1. Este Despacho es competente para resolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina[1] conforme a las reglas vigentes a la fecha de su suscripción.

A. **Doctrina objeto de la solicitud de reconsideración**

2. Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita aclaración y/o reconsideración de la doctrina contenida en el Concepto 19193 de 2018 y en los Oficios 1013 y 18645 de 2019 teniendo en cuenta las subreglas de interpretación fijadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia 27760 de 2025. En la mencionada doctrina se concluyó lo siguiente:

Concepto 19193 de 2018:

TESIS JURÍDICA

Para calcular la renta por comparación patrimonial se debe comparar el patrimonio líquido declarado del periodo gravable con el declarado del periodo inmediatamente anterior.

(...) Se concluye que (...) la determinación del impuesto a la renta por el sistema de comparación patrimonial excluye para su fijación el desconocimiento de pasivos y la adición de activos del período investigado, pues su determinación ha de hacerse con base en el patrimonio declarado y no en el establecido en la liquidación oficial de revisión.

Oficio 1013 de 2019:	Oficio 18645 de 2019:
Fiscalización de activos omitidos o pasivos inexistentes originados en períodosPor otro lado, surge la inquietud sobre los activos omitidos o pasivos inexistentes que se originaron en un período revisable y si los mismos pueden ser incluidos por parte de la administración como renta líquida gravable, de conformidad con el artículo 239-1 del Estatuto Tributario.(...) En cuanto a esto, el inciso segundo del artículo 239-1 no establece una diferenciación entre períodos no revisables y revisables; por lo anterior, consideramos que la facultad que tiene la Administración de incluir como renta líquida gravable los activos omitidos o pasivos inexistentes, no se limita a que los mismos se hayan detectado en un período no revisable (...) Por ende, la Administración podrá incluir como renta líquida gravable los activos omitidos o pasivos inexistentes que se hayan detectado tanto en un período no revisable. como en uno revisable. Por ende, la Administración podrá incluir como renta líquida gravable los activos omitidos o pasivos inexistentes que se hayan detectado tanto en un período no revisable, como en uno revisable.	De la interpretación que expone la Corte Constitucional y del texto de la norma, deduce este despacho que la actividad fiscalizadora de la administración estipulada en el inciso segundo del artículo 239-1 del ET., debe leerse de manera sistemática con el inciso primero del mismo precepto legal y, por ende:1. Para el contribuyente aplica para los activos omitidos y los pasivos Inexistentes originados en periodos no revisables.2. Para la administración aplica sobre los activos omitidos y los pasivos inexistentes originados en periodos dentro de los cuales la administración tiene facultades de fiscalización, ya que se aplica cuando tales activos o pasivos sean detectados por la esta.

B. **Solicitud de reconsideración.**

3. La solicitud de reconsideración tiene por objeto adoptar una tesis jurídica en la cual se concluya que:

- El artículo 239-1 (inciso 2) solo aplica cuando el activo omitido o pasivo inexistente proviene de una declaración no revisable y es arrastrado a una declaración abierta.

- Si el activo omitido o pasivo inexistente se origina en un periodo revisable, la norma aplicable no es el 239-1, sino el sistema de comparación patrimonial del artículo 236 ET

- La Administración tributaria sí puede ajustar el activo o desconocer el pasivo y, en consecuencia, aplicar el sistema de renta por comparación patrimonial sobre el patrimonio determinado oficialmente.

- Si el contribuyente elimina un pasivo alegando un medio extintivo, la DIAN tiene la carga de desvirtuar primero dicho pago antes de tratar el pasivo como inexistente bajo el artículo 239-1 ET.

4. El solicitante argumenta lo siguiente:

- La Sentencia 27760 de 2025 estableció cinco reglas de interpretación de los artículos 236 y 239-1 que incurren en contradicción con la doctrina actual de la DIAN.

- La doctrina de la DIAN sostiene que el artículo 239-1 ET puede aplicarse indistintamente a periodos revisables y no revisables.

- El Concepto 19193 afirma que la comparación patrimonial solo puede hacerse entre patrimonios

"declarados", excluyendo los valores determinados en liquidaciones oficiales. Esto choca frontalmente con la sentencia.

- La doctrina administrativa debe incorporar la Regla 5 de la sentencia, la cual exige que, si el contribuyente elimina un pasivo alegando un medio extintivo, la DIAN tiene la carga de desvirtuar primero dicho pago antes de tratar el pasivo como inexistente bajo el artículo 239-1 ET.

C. Análisis jurídico

5. La Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió la sentencia No. 27760 del 4 de diciembre de 2025, mediante la cual estableció alcance del artículo 239-1 del ET. De esta jurisprudencia se destaca lo analizado respecto de los límites y condiciones para su aplicación por parte de la Administración y sus implicaciones, cuando en el desarrollo de las facultades de fiscalización se identifica la omisión de un activo o la inclusión de un pasivo inexistente.

6. Sobre este asunto, el artículo 239-1 del Estatuto Tributario define la renta liquida gravable por activos omitidos o pasivos inexistentes. En el inciso 2º se establece que:

Artículo 239-1. RENTA LÍQUIDA GRAVABLE POR ACTIVOS OMITIDOS O PASIVOS INEXISTENTES (...) Cuando en desarrollo de las acciones de fiscalización, la Administración detecte pasivos inexistentes o activos omitidos por el contribuyente, el valor de estos constituirá renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión. El mayor valor del impuesto a cargo determinado por este concepto generará la sanción por inexactitud.

7. De acuerdo con lo anterior, en el marco de las acciones de fiscalización, la aplicación de esta norma deberá tener en cuenta las siguientes premisas:

i) Que exista una declaración en la que se hayan omitido activos o se hayan introducido pasivos artificiosamente o que se haya excluido un pasivo inexistente, sin que se haya incluido la correspondiente renta liquida especial.

ii) Que provengan de una declaración no revisable y que se hayan incorporado por vía de arrastre a una declaración abierta para revisión.

8. En el primero de los casos, es decir, cuando en el desarrollo de las acciones de revisión se identifiquen activos omitidos o pasivos inexistentes, la administración se encuentra facultada para incluir dicho pasivo como renta liquida especial, calcular el impuesto e imponer la sanción por inexactitud del 200% sobre el mayor valor del impuesto determinado. En este sentido, en la Sentencia 27760 de 2025 se estableció la siguiente regla de interpretación:

«Regla 3. En aplicación del artículo 239-1 ET (inciso 2), si la autoridad tributaria detecta un activo omitido o un pasivo inexistente, que provenga de una declaración no revisable, incorporado, por vía de arrastre, en una declaración abierta para fiscalización, puede incluir el valor del pasivo como una renta líquida especial, calcular el impuesto correspondiente e imponer sanción por inexactitud»

9. En lo referente a las declaraciones donde se realice la exclusión de pasivos inexistentes sin el correlativo aumento de la renta especial, la administración podrá realizar la adición dentro del término de firmeza de la respectiva autoliquidación e imponer la sanción por inexactitud sin que pueda afectar declaraciones posteriores donde ya se encuentre regularizado el patrimonio. Sobre este aspecto, la mencionada sentencia estableció la siguiente regla de interpretación:

«Regla 4. En aplicación del artículo 239-1 ET (inciso 3) si la autoridad detecta que un contribuyente en una declaración inicial o de corrección excluyó un pasivo inexistente proveniente de un periodo no revisable que venía arrastrando, sin incorporar una renta líquida especial, podrá determinar el mayor impuesto e imponer sanción por inexactitud. La oportunidad para que la Administración la

adicione será únicamente el término de firmeza de esa autoliquidación en la que subsane la inconsistencia. De no hacerlo, no podrá afectar las subsiguientes autoliquidaciones en las que ya se encuentre regularizado el patrimonio del contribuyente»

10. En ese sentido, esta Dirección mediante concepto 007750 int 865 del 12 de mayo de 2026 reconsideró los párrafos 2 y 3 del numeral 3 del Oficio No. 01013 del 19 de septiembre de 2019 y concluyó:

12. En conclusión, **se reconsidera** (sic) **los párrafos 2 y 3 del numeral 3 del Oficio No. 01013 del 19 de septiembre de 2019,** para en su lugar concluir que la Administración Tributaria puede incluir los activos omitidos o pasivos inexistentes como renta líquida gravable en el período gravable objeto de revisión, únicamente si dichos activos o pasivos se originaron en períodos no revisables. Si proviene de un período revisable, procede la corrección y/o la determinación ordinaria (incluida comparación patrimonial cuando haya incremento injustificado), con las sanciones a que haya lugar.

11. En concordancia con lo anterior es importante precisar que, si la fiscalización se realiza sobre una declaración en la que se conozca de la omisión de activos o la introducción de pasivos inexistentes provenientes de una declaración de períodos revisables, no será procedente la aplicación del inciso 2° del artículo 239-1 del Estatuto Tributario. En este caso en particular, la administración se encuentra autorizada para adicionar el activo, desconocer el pasivo, ajustar el patrimonio líquido y aplicar la determinación de la renta por comparación patrimonial, de conformidad con lo señalado en el artículo 236 del Estatuto Tributario. Para este punto se estableció la siguiente regla:

«Regla 2. En aplicación del artículo 236 del ET, si un activo es omitido o infravalorado, o un pasivo es creado e introducido artificiosamente en la declaración de un periodo revisable, la Administración puede adicionar o ajustar debidamente el activo, o desconocer el pasivo y, en consecuencia, ajustar el patrimonio líquido y aplicar el sistema de renta por comparación patrimonial. Por efecto de lo anterior, podrá determinar el mayor impuesto e imponer sanción, siempre que se determine que esto encubre una omisión de rentas gravadles».

12. De igual manera, cabe señalar que bajo este supuesto no se podrá atribuir la sanción por inexactitud determinada en el último inciso del artículo 239-1 ET.

13. Dicho esto, en contraste con lo mencionado en la doctrina objeto de análisis, se concluye que la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial podrá comprender tanto el patrimonio líquido declarado por el contribuyente, como el determinado en una liquidación oficial, por consiguiente, se procederá a reconsiderar la tesis del Concepto 19193 de 2018.

14. Por último, respecto de la aplicación del inciso 3 del artículo 239-1 del Estatuto Tributario en el caso de los pasivos inexistentes, la Subdirección de Normativa y Doctrina profirió el concepto No. 012009 interno 1014 del 23 de junio de 2026, que se envía para su conocimiento y fines pertinentes.

D. **Conclusión y decisión**

15. En conclusión, se reconsidera la tesis jurídica del concepto 19193 de 2018, así como los párrafos 2 y 3 del numeral 3 del Oficio 1013 de 2019 y el numeral 2 del párrafo 14 del oficio 18645 de 2019, en el entendido que:

i) En el marco de lo establecido en el inciso 2 del artículo 239-1, la administración podrá incluir como renta líquida gravable los activos omitidos o pasivos inexistentes que provengan de una declaración no revisable y que se hayan incorporado por vía de arrastre a una declaración que es encuentre dentro del término de firmeza.

¡i) En las declaraciones donde se realice la exclusión de pasivos inexistentes sin el correlativo aumento de la renta especial, la administración podrá realizar la adicción dentro del término de

firmeza de la respectiva autoliquidación e imponer la sanción por inexactitud sin que pueda afectar declaraciones posteriores donde ya se encuentre regularizado el patrimonio.

iii) La determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial podrá comprender tanto el patrimonio líquido declarado por el contribuyente, como el determinado en una liquidación oficial.

16. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaría, 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.

Documento contenido en la Compilación Jurídica de la UAE-DIAN
Co-creación, mantenimiento, actualización y ajustes de estructura relacionados con la consulta jurídica y contenido del Normograma, realizado por Avance Jurídico Casa Editorial SAS.
ISBN 978-958-53111-3-8
Última actualización: 18 de agosto de 2026