CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	25000-23-37-000-2020-00572-01 (28842)
Demandante:	Juan Carlos Ortiz Zárrate
Demandado:	DIAN
Temas:	Impuesto sobre la renta del año 2015. Renta por comparación patrimonial. Carga probatoria. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 29 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso lo siguiente:

> **"PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva.
>
> **SEGUNDO:** Sin condena en costas. *[…]".*

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 12 de octubre de 2016, el señor Juan Carlos Ortiz Zárrate presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

Posteriormente, la DIAN profirió requerimiento especial en el que propuso modificar la liquidación privada para determinar el impuesto a cargo por el sistema de comparación patrimonial y, subsidiariamente, por el régimen ordinario.

El contribuyente respondió el requerimiento especial y solicitó la práctica de pruebas; sin embargo, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión, mediante la cual modificó la declaración de renta del señor Ortiz Zárrate.

Contra esa decisión, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración que la DIAN decidió en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

Demanda y contestación de la demanda

Juan Carlos Ortiz Zárrate, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones[1]:

[1] Índice 002, Samai Tribunal.

PRIMERA: *Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial De Revisión No. 322412019000222 de 02 de Julio de 2019 mediante la cual se modifica de la liquidación privada No. 91000384520039 de 12 de octubre de 2016, correspondiente a la declaración de renta del año gravable 2015 de mi representado.*

SEGUNDA: *Que se declare la nulidad de la Resolución No. 992232020000108 del 12 de julio de 2020, mediante la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración, proferida la Unidad Administrativa Especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.*

CUARTA: *Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento de derecho, se declare la firmeza de la declaración privada No. 91000384520039 de 12 de octubre de 2016 y que se proceda a archivar el expediente administrativo.*

QUINTA: *Se condene en costas a la demandada.**2.** Declarar la nulidad de la Resolución 005276 del 24 de julio de 2017 por medio de la cual se resolvió recurso de reconsideración".*

La parte demandante alegó la vulneración de los artículos 6, 29, 338 y 363 de la Constitución Política (CP); 9, 261, 262, 263, 264, 265, 588, 632, 647, 651, 683, 684, 742, 745, 746, 750, 752, 767, 770, 771, 787 y 794-1 del Estatuto Tributario (ET); 264 de la Ley 223 de 1995; 3, 87 y 89 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA); artículo 167 del Código General del Proceso (CGP); 10 de la Ley 43 de 1990, y 48 y 114 del Decreto 2649 de 1993.

Bajo el siguiente concepto de violación, en la demanda se sustentaron los cargos y, en la contestación[2], se ejerció el derecho de contradicción:

Primer cargo: violación del debido proceso

1.1. El **demandante** afirmó que, en el trámite administrativo, solicitó a la DIAN requerir a terceros para verificar el valor de los repos pasivos respaldados con acciones de Interbolsa otorgadas por el señor Juan Carlos Ortiz Zárrate, con el fin de demostrar la pérdida de valor de las garantías como consecuencia de la intervención forzosa de Interbolsa S.A. Asimismo, pidió obtener información que explicara la razón por la cual se registró como ingreso el castigo de cartera efectuado por el contribuyente.

Sin embargo, la DIAN negó la práctica de las pruebas solicitadas y, con ello, desconoció la regla probatoria prevista en el artículo 167 del CGP, que distribuye la carga de la prueba a la parte que se encuentra en mejores posibilidades de aportarla, dadas las circunstancias especiales del caso y la situación de Interbolsa S.A.

Aseveró que la DIAN dejó de ejercer sus facultades de fiscalización e investigación para obtener los medios de prueba solicitados y adoptar una decisión de fondo. De ese modo, trasladó la carga probatoria al contribuyente, pese a las limitaciones que una persona natural tiene para acceder a ese tipo de información, lo que afectó su derecho de contradicción y defensa.

[2] Índice 10, Samai Tribunal.

1.2. La **DIAN** se opuso a la prosperidad del cargo y sostuvo que la toma de posesión por parte de la Superintendencia de Sociedades no impide que la Administración Tributaria ejerza sus funciones, ni es justificación suficiente de la diferencia patrimonial advertida para el año 2015, a partir de la cual se estableció la inexactitud que se propuso en el requerimiento especial para que el contribuyente presentara las justificaciones pertinentes.

Asimismo, sostuvo que las circunstancias personales del contribuyente no lo eximen de cumplir con la carga de acreditar los hechos económicos debatidos ni, a partir de ello, trasladar sus deberes probatorios a la Administración y fundamentar una vulneración del debido proceso por no adelantar un cruce de información.

Segundo cargo: falsa motivación

2.1. El **demandante** relató que, por decisión de la Superintendencia de Sociedades[3], se ordenó en 2013 la toma de posesión para la devolución de los bienes, haberes, negocios y patrimonio del señor Juan Carlos Ortiz Zárrate, para lo cual se nombró un agente interventor y administrador, de conformidad con lo previsto en el artículo 9 del Decreto 4334 de 2008. A partir de esa situación, el contribuyente perdió la administración de sus bienes, por lo que no podía disponer de sus activos y pasivos, que pasaron a manos del administrador oficial. Por ello, afirmó que no tuvo posibilidad de incrementar su patrimonio ni de obtener ingresos en el año 2015.

Además, aseguró que el contribuyente aportó las pruebas suficientes para demostrar los hechos, pero que la DIAN no las tuvo en cuenta, como tampoco atendió el principio de justicia fiscal del que trata el artículo 683 del ET, al negarse a practicar otros medios de prueba para desacreditar la decisión contenida en los actos administrativos.

a. Indebida aplicación de la renta por comparación patrimonial

De manera puntual, indicó que la DIAN no tuvo en cuenta la situación particular del hoy demandante al aplicar la renta por comparación patrimonial a partir de la disminución de los pasivos registrados al cierre de los años 2014 y 2015. Explicó que los movimientos tienen origen en la medida de intervención administrativa, pues en el año 2014 reportó en sus pasivos los conceptos *"repos pasivos por acciones interbolsa"* por $749.575.475 y *"repos pasivo por acciones interbolsa en asesorías e inversiones"* por $1.827.038.115, los cuales no fueron reportados en la declaración de 2015 y cuya supresión fue explicada a la Administración en el curso del procedimiento administrativo.

Indicó que, para la DIAN, la disminución de los repos pasivos implicó su recompra mediante el pago del respectivo precio y los intereses convenidos, pese a que ello no lo acreditó la Administración en el expediente. Tampoco se tuvo en cuenta que, como consecuencia de la liquidación forzosa adelantada por la Superintendencia de Sociedades de Interbolsa, las acciones con las que se garantizaban esas operaciones repo perdieron su valor. En consecuencia, sostuvo que no era posible declarar una transacción que nunca se realizó, razón por la cual resultó necesario efectuar el correspondiente ajuste contable en la declaración de renta del demandante.

[3] Mediante los autos de 400-008971 y 400-009182 del 17 y 21 de mayo de 2013, respectivamente.

No obstante, refirió que, con la intención de ahondar probatoriamente en la operación, solicitó a la DIAN que requiriera a las sociedades Valoralta S.A. Comisionista de Bolsa, Interbolsa S.A. en liquidación, Interbolsa S.A. Comisionista de Bolsa e Interbolsa S.A. Sociedad Administradora de Inversión, para demostrar la pérdida de valor de las garantías como consecuencia de la liquidación forzosa de Interbolsa. Sin embargo, la Administración negó la solicitud y atribuyó desproporcionadamente la carga de la prueba al demandante, pese a que no tenía acceso a la información necesaria, dada la situación particular de las empresas involucradas.

En consecuencia, afirmó que ni la pérdida de valor de esas garantías repo ni la negativa de la DIAN a requerir a las sociedades daban lugar a la liquidación de una renta gravable en cabeza del contribuyente, pues la diferencia patrimonial fue explicada.

b. Indebida determinación de la renta por el sistema ordinario

Expuso que en el requerimiento especial se propuso la determinación de la renta por el sistema ordinario, a partir de un reporte hecho por el tercero Consejo Asesor en Temas Jurídicos y Económicos S.A. - Conasesores S.A., que certificó un ajuste por castigo de cartera de $249.435.000, según el acta de castigo de deudores 02 de diciembre de 2015, lo que se tradujo en un reporte a título de ingresos para el señor Ortiz Zárrate.

Afirmó que la DIAN dio un alcance impropio al castigo de cartera porque lo asimiló a una condonación de deudas, sin considerar que la primera figura no extingue la obligación, de acuerdo con las normas del artículo 1711 y siguientes del Código Civil, sino que es meramente contable para el saneamiento de los estados financieros frente a deudas de difícil cobro. Por ende, la obligación en cabeza del deudor se mantiene vigente, pues eventualmente solo puede conllevar un pago reducido. No obstante los argumentos expuestos en sede administrativa, la DIAN mantuvo la determinación del impuesto por el sistema de comparación patrimonial.

2.2. Para la **DIAN,** el demandante no logró justificar la disminución de los pasivos en el año 2015, respecto del monto declarado en el año 2014, ni desacreditó las razones probatorias en las que se fundamentaron los actos administrativos objeto de esta controversia, a partir de las cuales se desvirtuó la presunción de buena fe y la veracidad de la declaración privada.

Expuso que las supuestas pérdidas derivadas de la eliminación de las cuentas “Repos pasivos por acciones de Interbolsa” y “Repos pasivos por acciones Interbolsa en Asesorías e Inversiones” no se demuestran con el auto de intervención forzosa emitido por la Superintendencia de Sociedades, ni tampoco es válido que el contribuyente se releve de cumplir con la carga probatoria de justificar la diferencia patrimonial a partir de indicar que las variaciones patrimoniales son producto de movimientos contables, cuando no aportó documentación que respaldara su postura.

Finalmente, aceptó que en el requerimiento especial se propuso de manera principal la determinación de la renta a partir del método de la comparación patrimonial y, de manera subsidiaria, la aplicación del régimen ordinario de depuración, pero limitada al evento en que se presentara justificación suficiente sobre la variación patrimonial

advertida y glosada. En todo caso, se opuso a la controversia planteada sobre la indebida determinación por el sistema ordinario de depuración de la renta, toda vez que ese no fue el aplicado en la liquidación oficial.

Tercer cargo: Improcedencia de la sanción de inexactitud

1. El **demandante** aseveró que la sanción por inexactitud no resulta procedente porque el procedimiento administrativo adelantado por la DIAN vulneró el debido proceso, por lo que procede declarar la firmeza de la declaración privada.

Adicionalmente, sostuvo que existe una diferencia de criterios con la Administración, sin desarrollar argumentación puntual sobre cuál es el punto de derecho que la origina.

2. Para la **DIAN,** el demandante sí incurrió en las conductas sancionables previstas en el artículo 647 del ET, porque se verificó la existencia de datos equivocados o incompletos en su denuncio privado de renta, sin que se configure una causal que exima su responsabilidad.

Solicitud de condena en costas.

1. La **demandante** solicitó que se impusiera condena en costas a la parte demandada.

2. La **DIAN** se opuso a esa petición. Para el efecto, indicó que la Administración no actuó de mala fe, pues los actos administrativos se expidieron con el rigor necesario y con la debida motivación.

Por el contrario, solicitó que la condena en costas se impusiera al demandante.

Sentencia apelada y recurso de apelación de las partes

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas[4]. Contra esa decisión, la parte demandante interpuso recurso de apelación[5]. Los fundamentos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son los siguientes:

Procedencia de la determinación de la renta por el sistema de comparación patrimonial y ausencia de vulneración del debido proceso[6]

1. El **Tribunal** consideró que no basta con que el contribuyente solicite la práctica de pruebas ante la Administración para preservar la presunción de veracidad de la declaración tributaria. Explicó que, a partir del requerimiento que la DIAN le hizo para que justificara la diferencia patrimonial advertida, le trasladó la carga de acreditarla, sin que la simple petición de cruce de terceros resultara suficiente para relevarlo de ese deber. Por ello, concluyó que no se configuró una vulneración del debido proceso.

Asimismo, resaltó que el artículo 236 del ET impone a los contribuyentes el deber de justificar sus diferencias patrimoniales. En consecuencia, correspondía al demandante demostrar, más allá de su simple afirmación, que las operaciones que dieron lugar a la eliminación de los “repos pasivos” obedecieron a movimientos contables y aportar los documentos que acreditaran el origen, monto y trazabilidad de esas operaciones. Indicó

[4] Índice 22, Samai Tribunal.
[5] Índice 25, Samai Tribunal.
[6] El Tribunal realizó un análisis conjunto de los cargos planteados por el demandante.

que, para ese propósito, resultaba insuficiente invocar la toma de posesión ordenada por la Superintendencia de Sociedades, toda vez que se trata de documentos que debían encontrarse en su poder al momento en que elaboró y presentó la declaración de renta del año 2015.

A partir de lo anterior, consideró que la DIAN aplicó correctamente el sistema de comparación patrimonial, por cuanto se evidenció una variación injustificada de los pasivos en la declaración del contribuyente, debidamente motivada en los actos administrativos demandados.

Respecto de la aplicación del sistema ordinario, el Tribunal señaló que ese método no fue el utilizado por la DIAN en los actos administrativos. De ahí que estimó impertinente que se decretara la prueba encaminada a oficiar a Conasesores S.A. para que informara las razones por las cuales reportó un ingreso derivado de un castigo de cartera, en la medida en que dicha información no fue tenida en cuenta para determinar el impuesto a cargo del año 2015.

2. El **demandante** afirmó que el Tribunal desconoció la necesidad de distribuir la carga de la prueba y asignarla a quien se encontraba en mejores condiciones de aportarla, esto es, la Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 167 del CGP. Sostuvo que, dadas las circunstancias particulares del caso y las amplias facultades de fiscalización e investigación de la DIAN, resultaba desproporcionado e injusto concluir que incumplió su carga probatoria, pues ello perpetúa la vulneración de sus derechos de defensa y del debido proceso.

Por otro lado, insistió en que la inconsistencia en las fechas consignadas en el requerimiento especial respecto del reporte de Conasesores S.A. sobre el castigo de cartera por valor de $249.436.000, dentro de la propuesta de determinación del impuesto por el sistema ordinario, le impidió ejercer plenamente el derecho de defensa. Según indicó, la falta de claridad en los datos referenciados por la DIAN generó incertidumbre, en especial respecto del alcance del castigo de cartera, que la Administración asimiló a una condonación de deuda.

Procedencia de la sanción por inexactitud

1. El **Tribunal** mantuvo la sanción por inexactitud al confirmar la legalidad de la determinación del impuesto mediante el sistema de la comparación patrimonial. Asimismo, consideró que el demandante no expuso una interpretación razonable del derecho aplicable que permitiera concluir la existencia de una diferencia de criterios con la Administración capaz de excluir la sanción impuesta.

2. El **actor** reiteró que no es procedente la imposición de la sanción, toda vez que el procedimiento administrativo se adelantó con desconocimiento de sus garantías fundamentales, por lo que la declaración privada debe declararse en firme.

Condena en costas

1. El **Tribunal** no condenó en costas a la parte demandante porque no se demostró su causación.

2. Ninguna de las partes apeló esta decisión.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

En la oportunidad prevista en los numerales 4 y 6 del artículo 247 del CPACA, modificados por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, la parte demandada guardó silencio respecto del recurso planteado por la sociedad demandante y el Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestiones previas

1. Impedimento

Previo a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaño manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, conforme a la causal de impedimento prevista en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso[7].

Mediante el Auto del 20 de marzo de 2025 se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso[8].

2. Exclusión de examen en esta instancia

Con el recurso de apelación, el demandante insiste en el cargo de nulidad de violación al debido proceso sustentado en que la DIAN, en el requerimiento especial, propuso, además de determinar el impuesto de renta a su cargo mediante el sistema de comparación patrimonial, la determinación subsidiaria por el sistema ordinario de depuración de la renta, a partir de la información reportada por el tercero Consejo Asesor en Temas Jurídicos y Económicos S.A. - Conasesores S.A., que certificó un ajuste por castigo de cartera de $249.435.000 en el año 2015 y que fue calificado como ingreso en el reporte de la información exógena.

Sostiene que en dicho acto previo la DIAN incurrió en inconsistencia cuando refirió la información reportada por el tercero, al referirse en algunos apartes al año 2005 y, en otros, al año 2015. Asimismo, aduce que la Administración Tributaria negó la solicitud probatoria encaminada a oficiar a Conasesores S.A. para obtener información adicional sobre ese reporte.

La Sala no abordará ese planteamiento como cargo autónomo de nulidad. En efecto, el requerimiento especial constituye un acto previo no susceptible de control judicial y, además, la liquidación oficial de revisión —acto definitivo demandado— no determinó el impuesto sobre la renta por el sistema ordinario de depuración, sino que lo hizo mediante el sistema de comparación patrimonial.

En ese orden, aun cuando las inconsistencias alegadas y la negativa probatoria se relacionan con la propuesta subsidiaria incluida en el requerimiento especial, tales circunstancias carecen de incidencia en la legalidad de los actos demandados, pues la determinación oficial del tributo no se fundamentó en el presunto ingreso reportado por el tercero.

[7] Índice 15, Samai CE.
[8] Índice 22, Samai CE.

Así las cosas, la discusión que plantea frente al reporte de Conasesores S.A. y la solicitud probatoria encaminada a esclarecerlo resultan irrelevantes en la motivación que fundamenta los actos demandados y, por ello, no se incorporarán dentro de los problemas jurídicos a resolver por esta Sala.

Problema jurídico

En los términos del recurso interpuesto por la parte demandante, la Sala decide:

1. ¿Justificó el contribuyente la disminución de los pasivos que conllevó el incremento patrimonial a partir del cual la DIAN determinó el impuesto de renta del año gravable 2015 a cargo del demandante?

2. ¿La negativa de la DIAN a expedir oficios a terceros solicitados por el contribuyente vulneró el debido proceso y afectó la legalidad de los actos demandados?

3. ¿Resultaba procedente imponer la sanción por inexactitud al demandante?

Solución al caso concreto

En el presente asunto, la DIAN advirtió una variación en la composición patrimonial del demandante al contrastar los valores declarados en los años gravables 2014 y 2015, este último objeto de la fiscalización. Tales valores fueron discriminados por el contribuyente al atender el requerimiento ordinario del 9 de octubre de 2017[9], según se observa en el siguiente cuadro resumen:

Concepto	Valor 2014	Valor 2015
ACTIVOS		
Total Patrimonio bruto	**979.341.271,92**	**888.233.849,49**
PASIVOS		
Saldo cuentas por pagar, impuesto de renta 2011	60.411.000,00	60.411.000,00
Repos pasivos por acciones Interbolsa	749.575.475,00	-
Préstamo Dann Regional	950.698.169,00	950.698.169,00
Repos pasivos por acciones Interbolsa en comisionista Bolsa y Renta	1.459.598.3389,00	1.416.202.338,00
Repos pasivos por acciones Interbolsa en Asesorías e Inversiones	1.827.038.115,00	-
Préstamo Banco de Occidente	2.455.651.412,00	2.455.651.412,00
Total pasivos	**7.502.693.509,00**	**4.882.953.919,00**
Total patrimonio líquido	**-6.523.622.238**	**-3.994.720.025**
DIFERENCIA PATRIMONIAL INICIAL	**2.528.903.000**	

De la información anterior se advierte que, según lo reportado por el contribuyente a la DIAN, la disminución de los pasivos que dio lugar al incremento del patrimonio obedeció a la desaparición de dos obligaciones informadas como “repos pasivos” y a la reducción de una tercera deuda de la misma naturaleza, las cuales figuraban al cierre del periodo 2014, pero no al 31 de diciembre de 2015.

Debe resaltarse que los pasivos cuya desaparición originó la diferencia patrimonial fueron reportados por el propio contribuyente en su declaración del año gravable 2014 y posteriormente dejaron de figurar en la correspondiente al año 2015. Por consiguiente, era el mismo demandante quien se encontraba en mejor posición para explicar las razones de esa variación patrimonial y acreditar, mediante los soportes respectivos, la

[9] Folio 20 pdf. del cuaderno de antecedentes administrativos, tomo 1. Índice 10, Samai Tribunal.

causa de la extinción, reducción o modificación de las obligaciones registradas en el periodo anterior.

En este punto conviene recordar que la determinación de la renta gravable por el sistema de comparación patrimonial, prevista en los artículos 236 y 237 del ET, constituye un método supletorio al sistema ordinario de depuración de la renta establecido en el artículo 26 ibidem. Su aplicación procede cuando la Administración Tributaria advierte incrementos patrimoniales que, en principio, no encuentran explicación en la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta declaradas en el periodo objeto de análisis.

A partir de esa lógica, la comparación entre los patrimonios líquidos de los periodos consecutivos (el que se investiga y el inmediatamente anterior) permite identificar diferencias patrimoniales que carecen de una explicación objetiva según las cifras de los resultados fiscales declarados, lo que habilita a la DIAN a aplicar el mencionado sistema de determinación.

Por ello, el artículo 236 del ET asigna al contribuyente la carga de justificar el incremento patrimonial advertido. De manera que, si no logra acreditar una justificación suficiente, la Administración queda habilitada para determinar la renta gravable, a partir de la diferencia entre el patrimonio líquido del año anterior y el que es objeto de fiscalización, previos los ajustes del artículo 237 ibidem.

1. Incumplimiento de la carga probatoria de la variación patrimonial

Esta Sala ha precisado que el sistema de determinación de la renta por comparación patrimonial opera a partir de la presunción de que el incremento patrimonial, derivado del aumento de los activos y/o de la disminución de los pasivos, proviene de rentas gravables omitidas por el contribuyente, razón por la cual constituye un mecanismo orientado a evitar la evasión tributaria[10].

Dicha presunción opera a favor de la Administración, quien válidamente puede determinar como renta gravable la diferencia patrimonial establecida entre periodos gravables consecutivos, previos los ajustes previstos en el artículo 237 del ET. Así, cuando el patrimonio líquido se incrementa en una cuantía superior a la suma de las rentas y ganancias ocasionales declaradas en el respectivo periodo, se presume que la diferencia corresponde a ingresos que no fueron denunciados fiscalmente[11].

De ahí que, cuando la DIAN acude al sistema de la comparación patrimonial para determinar el impuesto sobre la renta, solo le incumbe demostrar la existencia de la diferencia patrimonial[12], mientras que el contribuyente debe acreditar los hechos que justifican dicho incremento y así desvirtuar la presunción de omisión de ingresos. Esta carga probatoria se encuentra expresamente establecida en los artículos 236 y 789 del ET:

> "**Artículo 236. Renta por comparación patrimonial**. Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la gnanacia ocasional neta, resultare inferior a la direrencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimoino líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, **a menos que el**

[10] Sentencia del 10 de agosto de 2017. Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 20721, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Que reitera: Sentencia del 6 de marzo de 2003. Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 13238, C.P. Ligia López Díaz.
[11] Sentencia del 30 de agosto de 2024, exp. 28643, C.P. Milton Chaves García.
[12] Sentencia del 17 de julio de 2025. exp. 29220, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaño.

contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas"

«**Artículo 789. Los hechos que justifican aumento patrimonial.** Los hechos que justifiquen los aumentos patrimoniales deben ser probados por el contribuyente, salvo cuando se consideren ciertos de conformidad con el artículo 746».

En el caso concreto, la justificación de la diferencia patrimonial defendida por el contribuyente se sustenta en la toma de posesión de sus bienes, haberes, negocios y patrimonio ordenada por la Superintendencia de Sociedades a través del auto 400-009870 del 17 de mayo de 2013, medida que además implicó la suspensión inmediata de sus actividades como consecuencia de su vinculación al fondo Premium Capital Investmen Advisor Ltda.

A partir de esa situación, el demandante afirmó que perdió el control de su patrimonio y que, por esa razón, no realizó operaciones económicas en el año gravable objeto de discusión, aunado al hecho de que se encontraba privado de la libertad en un establecimiento penitenciario.

Al margen de esas circunstancias particulares, lo cierto es que ellas no explican ni acreditan la razón por la cual desaparecieron las obligaciones derivadas de los repos pasivos que el demandante registró al cierre del periodo 2014 y que dejó de reportar en su declaración de renta del año gravable 2015.

Aunque el contribuyente sostuvo que dicha circunstancia obedeció, al menos en parte a la pérdida de valor de las acciones de Interbolsa que respaldaban esas obligaciones, derivada de la intervención y posterior liquidación judicial decretada por la Superintendencia de Sociedades mediante el Auto 430-000043 del 2 de enero de 2013, esa afirmación no se respaldó con documentos que permitan establecer el tratamiento dado a los repos pasivos cuya desaparición produjo la disminución sus deudas y, correlativamente, el incremento de su patrimonio líquido entre uno y otro periodo gravable.

En este punto, es pertinente recordar que las operaciones reporto o repo son aquellas en donde una de las partes, denominada comúnmente "enajenante", transfiere la propiedad sobre un activo (en este caso, acciones) a la otra parte, llamada "adquirente" a cambio de una suma de dinero (monto inicial), con el pacto de recomprarlo en una fecha posterior a cambio de una suma de dinero (monto final) en la fecha que sea pactada[13]. En términos económicos, la operación involucra la transferencia temporal del activo con el compromiso de readquirirlo posteriormente a un precio convenido.

Estas operaciones tienen su definición y régimen aplicable en el artículo 2.36.3.11 del Decreto 2555 de 2010[14], con las siguientes características especiales:

"a) Los plazos a los cuales se podrán celebrar las operaciones serán establecidos por los reglamentos de las bolsas de valores y de los sistemas de negociación de valores. Cuando la operación no se realice a través de las bolsas de valores o de sistemas de negociación de valores, las partes acordarán el plazo de la misma.

[13] Concepto obtenido de la página del Banco de la República de Colombia. Recuperado el 2 de septiembre de 2026, en: https://www.banrep.gov.co/es/glosario/repos

[14] Del 15 de julio de 2010, "*Por el cual se recogen y reexpiden las normas en materia del sector financiero, asegurador y del mercado de valores y se dictan otras disposiciones".*

El plazo de la operación inicialmente convenido no podrá ser superior a un (1) año, contado a partir de la celebración de la respectiva operación;

b) El Monto Inicial podrá ser calculado con un descuento sobre el precio de mercado de los valores objeto de la operación;

c) Los reglamentos de las bolsas de valores, de los sistemas de negociación de valores, de los sistemas de registro de operaciones sobre valores y de los sistemas de compensación y liquidación de operaciones sobre valores en cuanto al régimen de garantías deberán atender lo establecido en el Capítulo II del Título III del Libro 36 de la Parte 2 del presente Decreto.

d) Podrá establecerse que, durante la vigencia de la operación, se sustituyan los valores inicialmente entregados por otros;

e) Podrán establecerse restricciones a la movilidad de los valores objeto de la operación;

f) Si durante la vigencia de la operación los valores objeto de la misma pagan amortizaciones, rendimientos o dividendos, el Adquirente deberá transferir el importe de los mismos al Enajenante en la misma fecha en que tenga lugar dicho pago".

Es pertinente destacar que las obligaciones derivadas de los repos pasivos no se ven afectadas en su esencia por la pérdida de valor de las acciones transferidas. Ello porque, conforme a la estructura de la operación[15], el enajenante adquiere el deber de satisfacer el monto final pactado para la culminación del negocio. En ese contexto, la sola pérdida de valor de las acciones no constituye, por sí misma, una circunstancia que permita inferir la extinción de la obligación ni, por ende, la desaparición del pasivo registrado por el contribuyente. Para arribar a esa conclusión era necesario acreditar el hecho jurídico o económico que produjo la terminación de la obligación, aspecto que no se demuestra con la simple afirmación relativa a la desvalorización de las acciones vinculadas a las operaciones repo

Atendiendo a la discriminación patrimonial suministrada por el demandante al responder el requerimiento de la DIAN[16], se observa que dentro de los pasivos declarados al cierre del año gravable 2014 figuraban obligaciones derivadas de operaciones repo. Ello supone la existencia de compromisos de readquisición respecto de los activos transferidos y, por ende, de obligaciones patrimonialmente relevantes a cargo del contribuyente.

Sin embargo, en ninguna etapa del procedimiento administrativo ni del proceso judicial aportó documentos que permitieran establecer las condiciones particulares de esas operaciones, su estado al cierre del periodo 2015 o las circunstancias que expliquen su extinción total o parcial.

---

15 Al margen de la insuficiencia argumentativa y probatoria que presenta la demanda, la Sala advierte que la precaria explicación ofrecida tampoco guarda lógica financiera. En efecto, conforme con la regulación financiera de estas operaciones, el repo, aunque supone jurídicamente la transferencia de la propiedad de los valores, constituye **una operación de financiamiento** en la que el enajenante recibe un monto inicial y asume la obligación de pagar el monto final pactado, contra la restitución de valores de la misma especie y características.
Desde una perspectiva financiera y contable, la operación supone el reconocimiento de los recursos recibidos y de la obligación correlativa derivada de la financiación obtenida. En términos contables, ello supone mantener el activo, cuando así corresponde conforme con las reglas aplicables, e incorporar la caja recibida contra un pasivo. Si durante la vigencia de la operación las acciones pierden valor, esa disminución afecta el valor del activo, pero no modifica, por ese solo hecho, el monto de la obligación financiera asumida ni determina su extinción.
Por ende, si ingresó caja contra el reconocimiento de un pasivo, mal puede sostenerse que este último desapareció por la sola pérdida de valor de las acciones, sin acreditar la restitución de la caja o alguna otra forma de extinción de la obligación y, a partir de allí, afirmar que no se produjo un incremento patrimonial. Por esta razón, la premisa planteada, además de ser insuficiente desde el punto de vista probatorio, no responde a la lógica financiera de la operación que pretende invocar.
16 Folio 20 pdf. del cuaderno de antecedentes administrativos, tomo 1. Índice 10, Samai Tribunal.

No obstante, atendiendo a la dinámica propia de ese tipo de negocios jurídicos, la sola desaparición de las obligaciones de los repos pasivos del patrimonio exigía una explicación respaldada en elementos objetivos de prueba de que efectivamente esas obligaciones se extinguieron, modificaron o dejaron de serle exigibles.

Aun si se aceptara que las entidades respecto de las cuales solicitó información conservaban antecedentes sobre las operaciones repo referidas por el demandante, ello no releva al contribuyente de acreditar el hecho jurídicamente relevante para efectos de la comparación patrimonial, esto es, la causa concreta de la extinción, reducción o inexigibilidad de los pasivos declarados al cierre del año gravable 2014. Por esa razón, la información solicitada no aparecía claramente encaminada a demostrar el hecho justificativo del incremento patrimonial advertido por la Administración.

Pese a ello, la justificación ofrecida por el contribuyente se limitó a invocar la intervención forzosa de Interbolsa por parte de la Superintendencia de Sociedades. Más allá de los autos de toma de posesión y liquidación expedidos por esa entidad, no obra en el expediente prueba alguna que permita establecer de qué manera esa circunstancia incidió concretamente en las obligaciones derivadas de los repos pasivos, ni tampoco es posible concluir que fue la causa de la disminución de sus pasivos en el año gravable 2015.

Lo anterior, pese a que, como se explicó, el demandante tenía a su cargo demostrar los hechos que justificaban el incremento patrimonial determinado por la DIAN, originado en la disminución de sus pasivos por un monto de $2.528.903.000 entre los años gravables 2014 y 2015.

En ese contexto, no resulta aceptable la intensión del contribuyente de librar su carga probatoria que le asiste conforme a los artículos 236 y 789 del ET con la sola solicitud formulada ante la Administración para que se oficiara a las sociedades Valoralta S.A. Comisionista de Bolsa, Interbolsa S.A. en liquidación, Interbolsa S.A. Comisionista de Bolsa e Interbolsa S.A. Sociedad Administradora de Inversión, para con ello acreditar la pérdida de valor de las acciones dadas en garantía en los repos como consecuencia de la liquidación forzosa de Interbolsa.

Debe resaltarse que la pertinencia y utilidad de esos requerimientos no fueron suficientemente sustentadas para efectos de demostrar el tema de prueba, si se tiene en cuenta que a lo largo del procedimiento administrativo no indicó quiénes fueron los adquirentes de las acciones objeto de esas operaciones repo ni se explicó de qué manera la información solicitada a los terceros permitía acreditar la extinción total o parcial de las obligaciones dejadas de reportar en la declaración de renta del año 2015. Puntualmente la solicitud probatoria hecha en la respuesta al requerimiento especial y reiterada en el recurso de reconsideración, se limitó a indicar:

> ***"B. DOCUMENTALES MEDIANTE REQUERIMIENTO***
> *De manera atenta, me permito solicitar se emitan requerimientos a las siguientes entidades con el fin de verificar el valor para el año 2015 de los Repos Pasivo Soportados en Acciones de Interbolsa, otorgados por el contribuyente con el fin de demostrar la pérdida de valor de las garantías con motivo de la liquidación forzosa de Interbolsa S.A."*[17]

[17] Folios 163 y 267 pdf. del cuaderno de antecedentes administrativos, tomo 1. Índice 10, Samai Tribunal.

En tales condiciones, la decisión de la Administración de no decretar las pruebas solicitadas no configuró una vulneración del debido proceso, pues la DIAN no estaba obligada a suplir la carga probatoria del contribuyente a partir de una petición que no explicita la conducencia del cruce de información para acreditar los hechos justificativos de la diferencia patrimonial.

Asimismo, no debe pasarse por alto que el demandante tampoco acreditó haber desplegado actuaciones encaminadas a la consecución directa de esa información que consideraba necesaria para justificar la disminución de sus pasivos, si se tiene en cuenta que no demostró haberla solicitado a las sociedades mencionadas, sus representantes o agentes liquidadores, según el caso.

Del mismo modo, en sede judicial tampoco promovió actividad probatoria, pues con la demanda no se solicitó la práctica de pruebas ni se acreditó haber intentado obtener los documentos que consideraba pertinentes, en los términos del artículo 173 del CGP, para que las mismas pudiesen ser decretadas por el Tribunal en primera instancia.

Adicionalmente, no debe pasarse por alto que, con independencia de la toma de posesión que sobre sus bienes fue ordenada por la Superintendencia de Sociedades, los soportes de la información consignada en su declaración de renta del año 2015 debían existir al momento de su presentación, conservarse durante el término de la firmeza de dicha declaración y aportarse cuando le fueran requeridos por la Administración Tributaria, tal lo disponen los artículos 632 del ET y 46 de la Ley 962 de 2005.

En consecuencia, el contribuyente debía contar con los documentos que respaldan la información económica declarada y, en particular, la decisión de dejar de reportar las obligaciones derivadas de las operaciones repo pasivas. Por ello, cuando la DIAN le requirió justificar la disminución de sus pasivos, dichos documentos debían estar en su poder y contar con la entidad suficiente para demostrar la trazabilidad de las operaciones y/o la aludida pérdida de valor en que se sustentó la postura del demandante. Carga demostrativa que no se cumplió.

Tampoco resulta procedente la aplicación de la distribución de la carga de la prueba, en los términos del artículo 167 del CGP, invocada por el demandante. Ello, porque la DIAN actuó amparada en la presunción legal de la omisión de ingresos derivada del sistema de comparación patrimonial, de modo que los hechos justificativos de la diferencia patrimonial recaían exclusivamente en el contribuyente, en los términos de los artículos 236, 789 y concordantes del ET.

Además, la regla de distribución dinámica de la carga de la prueba prevista en el artículo 167 del CGP no tiene el alcance de desplazar las reglas especiales establecidas por el legislador en materia tributaria cuando estas atribuyen expresamente a una de las partes el deber de acreditar determinados hechos. En el caso de la renta por comparación patrimonial, los artículos 236 y 789 del ET asignan al contribuyente la carga de demostrar los hechos que justifican el incremento patrimonial advertido por la Administración. Por ello, no resultaba procedente trasladar a la DIAN el deber de acreditar circunstancias que correspondían a la esfera patrimonial y documental del propio demandante.

Lo anterior se explica porque era el contribuyente quien conocía de manera directa las operaciones económicas que reportó en su declaración de renta y contaba con la información relativa a la disminución de los pasivos. A la vez que es el sujeto obligado a conservar los documentos soporte y aportarlos tanto en sede administrativa como judicial para desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos administrativos. Sin embargo, no desplegó actividad probatoria suficiente para ese propósito.

A partir de lo anterior, la Sala concluye que: i) no existe soporte documental que permita justificar la diferencia patrimonial advertida por la DIAN y que conllevó a la aplicación del sistema de determinación de la renta a cargo por comparación patrimonial; ii) el demandante no acreditó la forma en que se extinguieron o disminuyeron las obligaciones derivadas de las operaciones repo pasivas que dejaron de figurar en su patrimonio al cierre del año gravable 2015, por lo que incumplió la carga probatoria que le imponen las normas tributarias; iii) la DIAN no vulneró el debido proceso al abstenerse de decretar los requerimientos de información solicitados por el contribuyente, dado que tales actuaciones no sustituían el deber probatorio que le correspondía; y iv) el demandante incumplió con el deber de conservar y aportar los documentos soporte de la información consignada en la declaración de renta del año 2015.

En consecuencia, sí es procedente la adición de rentas derivada de la aplicación del sistema de comparación patrimonial realizado por la DIAN, sin que el demandante hubiera logrado desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos administrativos demandados.

2. Sobre la improcedencia de la sanción por inexactitud por configurarse el eximente de la diferencia de criterios.

El demandante aseveró que la sanción por inexactitud es improcedente porque medió una diferencia de criterios basada en una interpretación razonable del derecho aplicable, sin especificar cuál era la disposición objeto de interpretación ni desarrollar las razones jurídicas de dicha discrepancia. En consecuencia, tal diferencia de criterios no existe.

Además, con el recurso de apelación reiteró que era procedente declarar la firmeza de la declaración privada y, con ello, dejar sin fundamento la sanción por inexactitud impuesta, como consecuencia de que los actos adolecen de nulidad.

La Sala no comparte ese planteamiento pues, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud debe mantenerse en la medida en que la diferencia patrimonial no justificada en los términos de los artículos 236 y 237 *ibidem* supone una omisión de ingresos que genera un mayor impuesto a cargo.

Como consecuencia del análisis de los problemas jurídicos planteados en esta instancia, la Sala confirmará la sentencia del Tribunal que negó las pretensiones de la demanda.

3. Condena en costas y agencias en derecho

Se condena en costas a la parte demandante, al no prosperar el recurso de apelación, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (CGP), aplicable por remisión del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). Asimismo, en virtud del Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, expedido por el Consejo

Superior de la Judicatura, se condena a la parte demandante al pago de agencias en derecho en esta instancia, las cuales se fijan en un (1) salario mínimo legal mensual vigente.

Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el incidente de liquidación de costas, según las reglas previstas en el artículo 366 del CGP.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada.

2. Condenar en costas a la parte demandante en esta instancia y en agencias en derecho en el valor equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, se ordena al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador