



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., dos (02) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2014-01239-01 (30156)
Demandante	LUIS FERNANDO ORREGO URIBE
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	IVA bimestre 4 de 2010. Desconocimiento de compras e impuestos descontables. Simulación de operaciones.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de febrero de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión, que resolvió:

PRIMERO: Denegar las súplicas de la demanda promovida por Luis Fernando Orrego Uribe, en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

SEGUNDO: No condenar en costas¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de septiembre de 2010, Luis Fernando Orrego Uribe presentó su declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) del cuarto bimestre de 2010, liquidando un saldo a favor², cuya devolución y/o compensación solicitó. El 5 de enero de 2011 dicho saldo fue compensado con obligaciones originadas en declaraciones de retención en la fuente del año 2010.³

Previo expedición del requerimiento especial⁴ y su correspondiente respuesta⁵, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) expidió la liquidación oficial de revisión 112412012000228 del 17 de diciembre de 2012⁶, a través de la cual desconoció compras de bienes y servicios gravados, por considerar que se incluyeron montos por operaciones inexistentes; disminuyó el impuesto descontable asociado a estos; desconoció el saldo a favor del periodo fiscal anterior⁷; liquidó, en consecuencia, un saldo a pagar e impuso sanción por inexactitud, calculada al 160% de la diferencia entre el saldo a favor declarado inicialmente y el saldo a pagar propuesto.

La liquidación oficial fue confirmada mediante resolución 11236201400001 del 13 de enero de 2014⁸, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto⁹.

¹ Samai Tribunal, índice 44.

² Folio 15, Caa.

³ Folio 74, Caa.

⁴ Folio 1077, Caa.

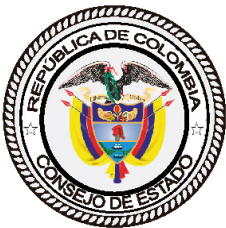
⁵ Folio 1159, Caa.

⁶ Folio 1187, Caa.

⁷ Sobre este aspecto, el demandante no se pronunció específicamente en su demanda, ni en la apelación. Por tanto, no fue objeto del debate procesal trabado entre las partes ni fue considerado por el *a quo*.

⁸ Folio 1279, Caa.

⁹ Folio 1206, Caa.



ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones¹⁰:

PRINCIPALES

En términos de nulidad,

1. Que se declare la nulidad total de **Resolución N° 112412012000228 del 17 de diciembre de 2012**, por medio de la cual, la Dirección Seccional de Aduanas de Medellín practicó Liquidación Oficial de Revisión al Impuesto Sobre las Ventas por el cuarto bimestre del año gravable 2010 al contribuyente **LUIS FERNANDO ORREGO URIBE**.
2. Que se declare la nulidad total de la **Resolución N° 11236201400001 del 13 de enero de 2014**, proferida por la subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la **Resolución N° 112412012000228 del 17 de diciembre de 2012**.

Como consecuencia de lo anterior,

1. Se ordene la firmeza de la declaración por el Impuesto Sobre las Ventas realizada por el contribuyente **LUIS FERNANDO ORREGO URIBE**, en forma electrónica en el formulario N° 3007646976971, bajo el sticker 91000096365961 correspondiente al cuarto bimestre del año gravable 2010.
2. Se declare que el contribuyente **LUIS FERNANDO ORREGO URIBE**, no está obligado a la modificación de la declaración por el Impuesto Sobre las Ventas del cuarto bimestre del año gravable 2010 en los términos propuestos por la DIAN, así como tampoco, al pago de sanción alguna.
3. Se ordene la devolución o compensación del saldo a favor originado en la Declaración Bimestral del Impuesto a las Ventas del periodo julio-agosto del año gravable 2010, solicitado el 24 de noviembre de 2010 por valor de \$ 52.528.000.
4. Se condene en costas y agencias de derecho a la DIAN.

SUBSIDIARIAS

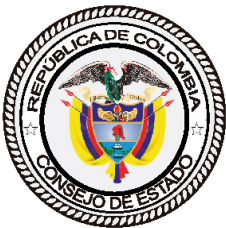
5. En caso de que no se acojan las pretensiones anteriores, porque el señor Juez considere que se dio la simulación, se decrete que no se da lugar al impuesto generado.
6. En caso en que el juez considere la desestimación de los costos, se aplique a lo preceptuado en el artículo 82 Estatuto Tributario.

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política y los artículos 58, 59, 489, 617, 618, 618-2, 618-3, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario. A continuación, se resume el concepto de la violación:

Adujo que la responsabilidad que se le endilgó por operaciones simuladas con terceros (circunstancia que motivó el rechazo de compras y servicios y la disminución de IVA descontable) es violatoria del debido proceso, pues la compra de mercancía a dichos terceros, así como su posterior venta, fue real.

Aseveró que la demandada violó el principio de buena fe, pues se le atribuyó responsabilidad por conductas de los terceros proveedores, en relación con asuntos que sólo a ellos atañe, como las presuntas dificultades a la hora de soportar su contabilidad.

¹⁰ Samai, índice 02, Expediente digital – PDF Demanda.



Explicó que cuenta con instalaciones propias para el desarrollo de su actividad económica; que, en las declaraciones juramentadas y visitas a sus proveedores, estos declararon haber sostenido relaciones comerciales con él; que dichas relaciones comerciales fueron reales y están soportadas en facturas y registros contables; que no tiene ninguna relación con sus proveedores distinta de su relación comercial; y que ni que ellos ni sus socios «ejercen control de ningún tipo sobre los proveedores, ni determinan el nivel de tributación de aquellos, ni la forma como cumplen o no sus obligaciones tributarias, ni la certidumbre de sus declaraciones».

Reprochó la incoherencia de la demandada cuando afirma que las operaciones que dieron lugar a IVA descontable son falsas, pero «si (sic) cobra la retención en la fuente por dichas transacciones, es decir, para cuando a mi cliente le da el saldo a favor, las transacciones son falsas, pero a la hora de cobrar la retención, las transacciones si se realizaron». En este mismo sentido, criticó la falta de coordinación entre las dependencias de la DIAN, pues mientras la división de fiscalización aduce el desconocimiento de unas compras, la división de cobranzas requiere al demandante para que pague retenciones en la fuente por esas mismas compras que se desconocen.

Advirtió que la demandada no apreció las pruebas de manera objetiva y que no se explica cómo la valoración de los soportes físicos que exigió la DIAN y que se le entregaron, terminó por motivar una investigación que, con base en indicios y presunciones, resultó en la liquidación oficial.

Finalmente, por estos mismos motivos, señaló que está en tela de juicio la estimación del material probatorio y que «se deja entrever la incompetencia del funcionario, al no analizar en su conjunto hechos y pruebas que rodean la presente situación jurídica».

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda¹¹, para lo cual hizo un recuento de la actuación administrativa y afirmó que respetó el derecho de defensa del demandante y atendió a la veracidad de los hechos.

Precisó que analizó pormenorizadamente los documentos allegados por el demandante en respuesta al requerimiento ordinario 112382011000334 del 29 de junio de 2011, en relación con las transacciones registradas en su contabilidad con sus proveedores ubicados en Montería: libro mayor, balances a nivel de cuenta y de terceros, relación de facturas de compras, comprobantes de egresos y extractos bancarios.

Explicó que encontró diferencias entre las compras contabilizadas y las declaradas y que, tras cotejar el número de los cheques consignados en los comprobantes de egreso con la información suministrada por las entidades bancarias que fueron cruzadas, observó que dichos títulos no se expidieron ni fueron cobrados por los proveedores, sino por personas distintas.

También efectuó cruces de información con la División de Gestión de Fiscalización de la Seccional de Impuestos de Montería «para constatar la existencia, capacidad operativa y establecimientos de comercio donde operan estos proveedores, constando inventarios, personal a cargo, medios de transporte de la mercancía, información contable y documentos soporte que respaldan estas transacciones, con el fin de comprobar la realidad de las mismas» y efectuó visitas a los proveedores.

¹¹ Samai, índice 02, Expediente digital – PDF Demanda.



En cuanto a la alegada vulneración al principio de buena fe, que el demandante adujo como consecuencia de una falta de objetividad y de motivación por parte del funcionario, señaló que basta con dar un vistazo a las pruebas recolectadas y a los actos demandados para acreditar la sustentación legal de los mismos y su conformidad con la realidad de los hechos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión, negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas¹², por los siguientes motivos.

Explicó que, si bien se presume la veracidad de las declaraciones de impuestos, la DIAN puede desvirtuarla a través de pruebas directas o incluso con base en un conjunto de indicios contundentes que permitan concluir que el contribuyente simuló operaciones, en cuyo caso se invierte la carga de la prueba y le corresponde a este demostrar la veracidad de las operaciones declaradas.

Consideró que las pruebas obrantes en el expediente dan cuenta de que la demandada adelantó una investigación con el fin de corroborar las operaciones realizadas por el demandante y constató que los proveedores de papel en la ciudad de Montería no tenían la capacidad operativa y logística para realizar esas ventas; que no se pudieron verificar los soportes del transporte de mercancías (planillas, guías y/o registros de empresas de transporte); y que quienes recibieron los supuestos pagos por el material vendido no tenían vinculación con ellos.

Precisó que, contrario a lo afirmado por el demandante, la DIAN sí tiene la facultad de requerir a terceros para que proporcionen informes o declaraciones para verificar los hechos económicos que derivan en obligaciones tributarias y aclaró que, si bien las facturas son idóneas para demostrar el IVA descontable, su valor probatorio puede ser desvirtuado, entre otros, por indicios que lleven a advertir una simulación de operaciones que dicen soportar.

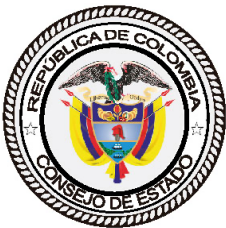
Sobre el asunto de la retención en la fuente, estimó que ese tema no fue objeto de disputa en el recurso de reconsideración, por lo cual la entidad demandada no tuvo oportunidad de pronunciarse al respecto y debe mantenerse congruencia con la actuación en sede administrativa.

Concluyó que no se le vulneraron al demandante las garantías constitucionales «dado que la calificación de simulación realizada por la autoridad tributaria tuvo efectos fiscales basados en la comprobación de indicios que permitían inferir la simulación del negocio jurídico».

En lo que atañe a la pretensión subsidiaria, consistente en aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario para la determinación del costo asociado a la enajenación de activos, advirtió que esa norma es aplicable exclusivamente en aquellos casos en que no sea posible la determinación de costos, y no cuando se desvirtúa la realidad de las compras declaradas.

Se abstuvo de condenar en costas, porque no advirtió que la demanda o las actuaciones de las partes fueran temerarias o carecieran de fundamento legal.

¹² Samai Tribunal, índice 44.



Recurso de apelación

El demandante apeló la decisión de primera instancia¹³, aduciendo que el tribunal dictó sentencia sin considerar el sustento probatorio de las operaciones, el cual calificó de abundante y suficiente. Señaló que la realidad de las operaciones con los proveedores a quienes compró material se demostró con los soportes contables y sus propias instalaciones (donde se desarrolla su actividad económica), con lo cual, la DIAN no se encontraba habilitada para investigarlos. Señaló que, además, en esas pesquisas adujeron deficiencias en el soporte contable de las transacciones, no siendo esto imputable a él.

Advirtió que las consideraciones de la Administración se soportaron en declaraciones rendidas por los proveedores, que fueron valoradas incorrectamente, pues las mismas sí dan fe de la existencia de relaciones comerciales con él, y en extractos bancarios en los que constan todo tipo de pagos por diferentes operaciones realizadas con esos mismos proveedores. En cuanto a los medios de pago, resaltó que esa no era la única forma de realizar las transacciones, por lo cual solicita que se estudien minuciosamente las pruebas.

Reprochó que la DIAN hubiera motivado la presunta simulación de operaciones en deficiencias de soportes contables de sus proveedores, pues considera que debió realizar otros actos investigativos «para poder siquiera convertirlo en un indicio, hecho indicador real, y no, como lo hizo, tejer una serie de especulaciones sin sustento y todas en contra (..); errónea maniobra de la Sentencia que permite darle valor probatorio». Agregó que los indicios no pueden ser especulaciones, sino que deben estar probados y analizarse en conjunto; que se requiere la existencia de varios de estos, para que permitan un análisis consistente; y que no basta con un único indicio seguido de una serie de especulaciones.

Solicitó a esta corporación tener en cuenta los parámetros hermenéuticos que permiten dar mérito probatorio a un indicio¹⁴ y afirmó que esos mismos parámetros fueron ignorados por la DIAN y por el tribunal, toda vez que el desconocimiento de compras se fundó en un único indicio: la inconsistencia contable de los terceros proveedores.

Por último, tras presentar un extenso desarrollo sobre el derecho al debido proceso, reiteró que la demandada desconoció este derecho fundamental.

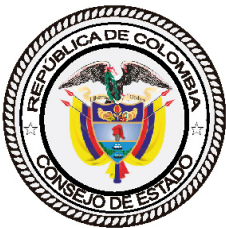
Oposición a la apelación

La demandada se opuso al recurso de apelación¹⁵, indicando que, si bien el demandante planteó que los indicios no pueden ser especulaciones, se limitó a realizar una exposición teórica de eso, la cual no aterrizó al caso concreto, esto es, al examen de la prueba recaudada por la DIAN. Dijo así mismo que, en el recurso de apelación no hubo pronunciamiento sobre la exposición de los elementos probatorios de la sentencia de primera instancia.

¹³ Samai Tribunal, índice 48.

¹⁴ El demandante planteó cuatro premisas que, a su juicio, corresponden a los parámetros hermenéuticos para conceder mérito probatorio a un indicio: (i) premisa de pluralidad, según la cual no es suficiente con un solo hecho indicador, sino de varios hechos contingentes; (ii) premisa de gravedad, que exige considerar la mayor o menor fuerza demostrativa sobre el hecho desconocido, (iii) premisa de concordancia, que establece que los hechos indicadores son parte de un todo y cada uno ocupa su lugar; y (iv) premisa de convergencia, en virtud de la cual los hechos indicadores deben estar orientados a una misma dirección – el hecho desconocido.

¹⁵ Samai, índice 11.



Precisó que el demandante dejó de lado que el tribunal no le dio valor probatorio a las facturas, por cuanto estas pierden valor probatorio frente a los otros elementos, ni cuestionó los medios probatorios específicamente examinados en la sentencia, que fueron los que le permitieron confirmar que las compras rechazadas provienen de operaciones inexistentes, en la medida en que los supuestos proveedores no tienen capacidad operativa y logística de venta y/o compra.

También citó jurisprudencia sobre los indicios como medio de prueba para la verificación de la realidad de operaciones.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia¹⁶, por considerar que el análisis efectuado por el tribunal fue adecuado y que se comprobó la simulación de operaciones, con base en indicios que permitieron desvirtuar la veracidad de lo denunciado en la declaración. Afirmó que no existen elementos que permitan aseverar que la Administración vulneró el debido proceso del demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 112412012000228 del 17 de diciembre de 2012 y de la resolución 11236201400001 del 13 de enero de 2014, actos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2010 del demandante.

Atendiendo al cargo de apelación formulado por el demandante, -apelante único-, la Sección debe determinar si el tribunal omitió valorar las pruebas obrantes en el expediente, en el sentido de que el acervo probatorio no contenía realmente indicios sino meras especulaciones, de las cuales no puede inferirse la inexistencia o simulación de las operaciones de compra y sus respectivos impuestos descontables en el periodo gravable objeto de fiscalización.

Se advierte que el tribunal se pronunció sobre la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario concluyendo que no había lugar a su aplicación, sobre lo cual no se formuló ningún reparo en la apelación, por lo que dicho asunto no será abordado en esta instancia, en virtud del principio de congruencia, regulado por los artículos 320 y 328 del Código General del Proceso

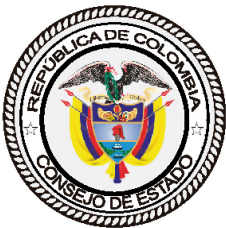
2. Análisis del caso concreto

En los actos demandados, la DIAN desconoció de la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2010 compras gravadas por valor de \$281.828.000, efectuadas a dos proveedores, así como el IVA descontable asociado a dichas operaciones por \$45.092.000¹⁷, por considerar que aquellas fueron simuladas, con base en una serie de indicios que estimó suficientes para llevar al convencimiento de ello.

A partir de un análisis probatorio, el *a quo* compartió la conclusión de los actos demandados y adujo que el demandante no probó que las operaciones comerciales

¹⁶ Samaj, índice 12.

¹⁷ Compras hechas a uno por valor de \$60.162.000 e IVA de \$9.625.920 y al otro por valor de \$221.665.600 e iva de \$35.466.480.



con sus proveedores fueran reales. Dijo que, en contraste, la DIAN desplegó sus facultades de investigación, obteniendo pruebas que le permitieron desvirtuar la realidad formal de las operaciones.

Hizo énfasis en que, del acervo se podía concluir que los proveedores del demandante no tenían suficiente capacidad operativa y logística (no se pudo comprobar soportes de transporte del material) para realizar las ventas de papel desde la ciudad de Montería; que quienes recibieron los pagos por esas supuestas compras son terceros diferentes a los proveedores, que, por demás no tenían relación con estos; que, a su vez, quienes supuestamente le suministraban el material o mercancía a los proveedores del demandante tampoco tenían capacidad operativa; y, existían suficientes inconsistencias en la contabilidad que le restaron valor probatoria a esta.¹⁸

En la apelación, el demandante adujo que el tribunal no consideró el sustento probatorio, pues las pruebas (haciendo referencia general a estas) dan cuenta de la realidad de las operaciones; que la conclusión de la DIAN se soportó en especulaciones y no en indicios; y que no le era dable a la demandada investigar a sus proveedores, respecto de los cuales admitió que presentan deficiencias para soportar sus registros contables, pero que le son ajenas.

Para resolver se advierte que el artículo 746 del Estatuto Tributario prevé que las declaraciones gozan de presunción de veracidad, esto es que se asume que lo allí consignado por el contribuyente es cierto, a menos que sobre esas cifras y hechos económicos la Administración le solicite comprobación especial o así lo exija la ley.

Ello implica que, lo consignado en las declaraciones admite prueba en contra, sin perder de vista que la carga probatoria que la ley le asigna a la DIAN no es absoluta¹⁹, sino que, el contribuyente también está llamado a probar los hechos que consagró en su denuncia rentística, por cuanto, en virtud del artículo 167 del Código General del Proceso, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

En línea con lo anterior, y considerando que los actos demandados rechazaron compras e impuestos descontables, se recuerda que ha sido posición reiterada de la Sección²⁰ que, si bien para la procedencia de los costos e impuestos descontables el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, ello no impide verificar la realidad de las operaciones que esos documentos dicen soportar, para lo cual la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización que se traducen, entre otros, en la posibilidad de recolectar evidencia de las operaciones en ellos consignadas a través de los diferentes medios de prueba, tanto directos como indirectos.

En cuanto a las pruebas indirectas, se ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficientes para determinar la simulación de operaciones y que, ante la contundencia de estos, se invierte la carga de la prueba y, por tanto, corresponde al contribuyente demostrar (en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso) la realidad de las operaciones²¹. Es decir, si la DIAN cuestionó la realidad

¹⁸ Samai Tribunal, índice 44, pág. 7.

¹⁹ Sentencia del 31 de mayo de 2018. (Exp. 20813). M.P. Julio Roberto Piza

²⁰ Sentencias del 10 de octubre de 2025, exp. 28527, del 30 de junio de 2022, exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez.

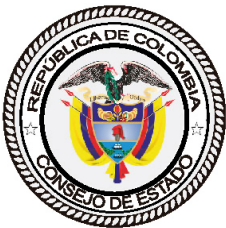
²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, C.P. Milton Chaves García; del 30 de junio de 2022, Exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 10 de



de la transacción que da origen al impuesto descontable, con base en serios indicios, no es suficiente la acreditación formal de las operaciones de compra que dan origen a estos, con pruebas tales como la contabilidad y/o la factura o documentos equivalentes, sino que es indispensable demostrar la existencia de la transacción, carga probatoria que recae en quien reclamó los respectivos impuestos descontables.

En el caso concreto se estudia el expediente, y, en línea con lo observado por el *a quo*, se encuentra que la DIAN desvirtuó la realidad de las compras efectuadas por el demandante a los dos proveedores, con base en los siguientes indicios recabados en el curso de la investigación:

- Las facturas que soportan las operaciones de compra con los terceros Benito Esteban Durango Oviedo y Hernan Darío Kerguelen Durango son consecutivas, a pesar de que se expiden en diferentes días y meses del año 2010, con lo cual se evidencia que el demandante es casi que el único cliente de esos terceros (folios 249 a 258 y folios 559 a 565 Caa). No consta en el expediente otras operaciones facturadas a terceros entre el espacio de tiempo en que supuestamente le compro el señor Orrego a esos señores.
- La relación de comprobantes de egreso para el pago de las facturas de compra a Benito Esteban Durango Oviedo da cuenta de que una misma factura puede pagarse hasta con 8 comprobantes de egreso en un mismo día (folio 259 y folios 581 a 705 Caa).
- Los cheques con los que aparentemente se pagaron las facturas fueron girados a personas distintas de los proveedores y cobrados también por otras personas (folios 710 a 733 Caa).
- Los comprobantes de egreso para el pago de las facturas fueron firmados por personas distintas de los proveedores (folios 278 a 385 y folios 581 a 705 Caa).
- No existen constancias de ingreso de material o de los medios de transporte utilizados, pagos a transportadores, recepción y despachos, que demuestren la existencia y comercialización de las grandes cantidades de cartón y/o papel que adquirieron los proveedores y fueron posteriormente vendidas al demandante, a pesar de que el material proviene de otras ciudades, es decir de Montería a Medellín (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).
- El margen bruto obtenido por los proveedores en la venta de cartón es muy bajo, (inferior al 1%) lo que no es sostenible atendiendo a otros gastos operacionales como logística de transporte, bodegaje, gastos de personal, etc. (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).
- En la información contable suministrada a la DIAN no aparecen otros clientes relacionados en el periodo gravable. El demandante es el único cliente de Hernan Darío Kerguelen Durango, mientras que del señor Benito Esteban Durango Oviedo son clientes el demandante y la señora Beatriz Eugenia Orrego, que es su hermana (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).
- No se constató capacidad operativa o de almacenamiento de las cantidades de cartón presuntamente adquiridas por Benito Esteban Durango Oviedo en el periodo (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).
- La señora María Edilma Bedoya Jaramillo, quien firmó varios de los comprobantes de egreso con los que presuntamente se pagaban facturas a los proveedores, rindió declaración juramentada en la que afirmó que, si bien es cierto que realizó operaciones con el demandante y reconoce que la firma en los comprobantes de egreso es suya, no reconoce los valores consignados en ellos, no tenía conocimiento de que el comprobante estuviera a nombre de otra persona y dice que el demandante no le facturó las ventas de cartón (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).
- El valor facturado por los proveedores no coincide con el valor declarado en IVA (páginas 11 y siguientes de la liquidación oficial de revisión, folios 1173 a 1176 Caa).



- No hay evidencia que soporte el desarrollo de actividades comerciales por parte de los supuestos proveedores de los terceros Hernan Darío Kerguelen Durango y Benito Esteban Durango Oviedo (página 19 de la liquidación oficial de revisión, folios 1198 a 1199 Caa). Es decir, no hay continuidad en la cadena de comercialización, considerando que los señores Kerguelen y Durango no son productores, sino que supuestamente compraron el material, para, a su vez, enajenarle al señor Orrego.

Del recuento probatorio que se hizo, es claro que el desconocimiento de compras gravadas por valor de \$281.828.000 e impuestos descontables por \$45.092.000, en la declaración del demandante se sustentó en una serie de indicios que, analizados en conjunto son suficientemente contundentes para restar valor probatorio a las facturas que soportaban dichas compras, así como para concluir que no se acreditó la realidad de las operaciones supuestamente llevadas a cabo con los dos terceros.

Lo anterior también evidencia que no es cierto que la fiscalización se hubiera fundado en simples especulaciones, como lo afirmó el demandante, pues el acervo probatorio da cuenta de hechos o circunstancias (tales como la falta de trazabilidad en la cadena de comercialización, la falta de capacidad operativa de los supuestos proveedores entre otros para enviar los productos desde Montería a Medellín, las inconsistencias entre las facturas y los pagos y los terceros que reciben estos) a partir de las cuales, bajo un razonamiento lógico, se deduce que no era factible que esos terceros le vendieran al demandante lo que él dijo comprar, e incluyó en su declaración de IVA del bimestre 4 de 2010.

Tampoco es cierto que, si se cuenta con los soportes de que trata artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la demandada no puede entrar a investigar a los proveedores del demandante para verificar la realidad de las operaciones que dieron lugar al IVA descontable, toda vez que el artículo 684 del Estatuto Tributario concede amplias facultades de fiscalización a la Administración, precisamente para garantizar el cumplimiento de las normas sustanciales.

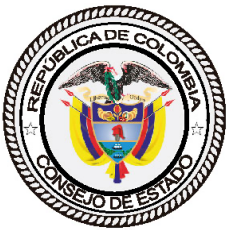
No es simplemente que, el cruce de información o la recolección de pruebas con terceros para verificar la realidad de las operaciones consignadas en las declaraciones tributarias²² esté legalmente permitido, sino que es necesario en la medida en que la determinación de los tributos y la imposición de sanciones debe fundarse en hechos que aparezcan probados en el expediente (artículo 742 del Estatuto Tributario), tanto por la Administración como por los contribuyentes.

En adición a lo anterior, frente a las pruebas indirectas no bastaba con la mera acreditación formal de la operación, mediante registros contables y facturas aportados por el demandante, sino que le correspondía a este demostrar la realidad de las operaciones que dieron lugar a impuestos descontables, acudiendo a cualesquiera medio probatorio (aquellos señalados en las leyes tributarias o de procedimiento civil, en cuanto sean compatibles con los primeros) que dieran cuenta de lo que alegaba, esto es de que si tuvieron lugar las compras declaradas por los valores reportados en su denuncia.

Por ejemplo, ha podido presentar guías o informes de transporte, registros de cargue y descargue, constancias de pagos efectuadas a proveedores (sin las inconsistencias que la Administración halló), registros fotográficos, etc.

Por estos motivos, no se observa que el tribunal haya incurrido en el yerro que le endilgó el apelante, pues la sentencia recurrida sí analizó las pruebas obrantes en el expediente.

²² Ibidem.



Distinto es que, una vez se realizó la correspondiente valoración probatoria, se hubiera determinado que el demandante no acreditó la realidad de las operaciones cuya existencia cuestionó la DIAN con base en indicios suficientes, conclusión que comparte la Sección.

No prospera el cargo de apelación.

3. Sanción de inexactitud

Sin perjuicio de lo anterior, la Sección observa que en los actos administrativos demandados se impuso la sanción por inexactitud a tarifa del 160%, no obstante el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 la redujo al 100%. Por tanto, atendiendo el principio de favorabilidad que puede aplicarse de oficio, se reliquidará la sanción y el saldo a pagar, como se muestra a continuación:

Conceptos	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Saldo a favor declarado	52.528.000	52.528.000
Mas saldo a pagar determinado	37.443.000	37.443.000
Base para liquidar sanción	89.971.000	89.971.000
Porcentaje a aplicar	160%	100%
Sanción de inexactitud (aproximada a miles)	143.954.000	89.971.000

Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Total impuesto generado en operaciones gravadas	100.570.000	100.570.000	100.570.000
Total impuestos descontables	57.945.000	12.853.000	12.853.000
Impuesto descontable operaciones régimen simplificado	80.000	80.000	80.000
Total impuestos descontables	58.025.000	12.933.000	12.933.000
Saldo a pagar del período fiscal	42.545.000	87.637.000	87.637.000
Saldo a favor del período fiscal anterior	0	0	0
Saldo Favor sin solicitud de devolución o compensación / saldo favor período fiscal anterior	44.879.000	0	0
Retenciones por IVA que le practicaron	50.194.000	50.194.000	50.194.000
Saldo a pagar por impuesto	0	37.443.000	37.443.000
Sanciones	0	143.954.000	89.971.000
Total saldo a pagar	0	181.397.000	127.414.000
Total saldo a favor	52.528.000	0	0

4. Costas

No habrá pronunciamiento en esta providencia frente a la primera instancia, dado que no se apeló la decisión del Tribunal de no imponer costas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, la misma procede por cuanto la declaratoria de la nulidad parcial de los actos demandados corresponde a la aplicación oficiosa del principio de favorabilidad, y no a la procedencia de los cargos de la demanda o del recurso de apelación.

Así, se condenará a la parte demandante a pagar agencias en derecho, las cuales se fijarán en un (1) SMMLV para esta instancia de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025.



Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del proceso.

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

FALLA

1. **REVOCAR** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Decisión, el 28 de febrero de 2025. En su lugar:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 112412012000228 del 17 de diciembre de 2012 y de la resolución 11236201400001 del 13 de enero de 2014, actos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del cuarto bimestre de 2010 del señor Luis Fernando Orrego Uribe

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre las ventas, bimestre 4 del año 2010 del contribuyente Luis Fernando Orrego Uribe, la efectuada en la parte considerativa de la presente providencia.

2. **CONDENAR** en costas por esta instancia a la parte demandante, según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>