



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 54001-23-33-000-2021-00257-01 (30158)
Demandante: Casa Hong Kong SAS
Demandada: DIAN
Temas: Renta. 2016. Costos. Operaciones simuladas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander el 10 de abril de 2025, que negó sus pretensiones sin condenarla en costas (índice 15).

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 202100705000006, del 09 de junio de 2021 (ff. 235 a 261 caa), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora del periodo 2016 (f. 59 caa), para rechazar parte del costo de ventas, imponer sanción por inexactitud y sancionar a la administración y la revisoría fiscal de la sociedad con fundamento en el artículo 658-1 del ET (Estatuto Tributario).

Demanda

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

Primera: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 202100705000006, del 09 de junio de 2021, ... mediante la cual se fijó el impuesto sobre la renta y la sanción por inexactitud a cargo de la demandante para el año gravable del 2016, acto administrativo notificado por correo electrónico el día 10 de junio de 2021.

Segunda: Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la actora para el año gravable del 2016 solo está obligada a pagar los montos de su liquidación privada.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 constitucional; y 88, 671 y 742 del ET, alegando el concepto de violación que a continuación se resume (índice 14):

Señaló que la demandada vulneró el debido proceso al proferir la liquidación oficial de revisión sin atender los argumentos que le planteó en la contestación al requerimiento especial. Alegó que no le podían ser desconocidas las compras realizadas en el periodo a una persona natural por el hecho de que esta hubiera sido declarada como «proveedor ficticio», en una fecha posterior a esas transacciones.



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones (índice 14) argumentando que el rechazo de las compras en cuestión obedeció a la valoración de los medios de prueba que recaudó y no a la circunstancia de que se calificara como «proveedor ficticio» al vendedor. Explicó que, pese a que los rubros debatidos estaban soportados en dos facturas que cumplían los requisitos formales, estableció la simulación de las operaciones teniendo en cuenta que no fue posible localizar al vendedor, ni comprobar su capacidad operativa para hacer las ventas; que la información de las transacciones no se reportó en medios magnéticos; y que la demandante no probó la trazabilidad del pago que alegó haber efectuado en efectivo. Por último, se opuso a que se le condene en costas en el proceso.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin imponer condena en costas (índice 15), porque juzgó que el rechazo del costo tuvo causa en que se le restó veracidad a las compras mediante pruebas indiciarias, no en que se haya declarado «proveedor ficticio» al vendedor. Destacó la imposibilidad de ubicar al proveedor, el testimonio dado por un tercero acerca de que residía en la dirección que fue informada como lugar de localización del establecimiento de comercio del proveedor, la falta de capacidad para almacenar la mercancía y que no fue posible establecer el rastro del pago de las compras. Señaló que la valoración conjunta de estos medios de prueba le restaba idoneidad probatoria a las facturas aportadas para soportar los costos rechazados y que la actora no aportó pruebas que desvirtuaran los hallazgos de la autoridad tributaria.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del *a quo* (índice 18), para lo cual insistió en que los costos fueron rechazados porque el vendedor fue declarado como «proveedor ficticio» en 2020, lo cual carecería de aptitud para desconocer las compras realizadas en 2016. De otra parte, alegó que la sanción por inexactitud debía tasarse con base en la norma posterior más favorable y no con el porcentaje aplicado en el acto acusado.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada sostuvo que la actora se limitó a reiterar el cargo de la demanda relativo al alcance que tendría el acto que calificó como ficticio a su proveedor, sin controvertir la valoración probatoria hecha por el tribunal; y señaló que se debía avalar la sanción por inexactitud impuesta porque la demandante incurrió en la infracción consistente en incluir costos inexistentes en la declaración revisada (índice 12). El ministerio público guardó silencio (índice 14).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala juzga la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas.

2- En el acto acusado, la demandada rechazó el costo que solicitó la actora por compras realizadas a un proveedor que, con motivo de una denuncia, fue investigado y calificado como «proveedor ficticio» en la Resolución 900.001, del 30 de junio de 2020. En el curso del procedimiento de revisión se estableció que las operaciones estaban documentadas en dos facturas y en comprobantes de egreso de pagos en efectivo, pero que no se probó



la realidad de las operaciones porque no se localizó al proveedor, este no reportó las transacciones en declaraciones tributarias ni en reportes en medios magnéticos y porque se evidenció la carencia de la capacidad operativa y la infraestructura necesarias para ejecutarlas, razones por las que la autoridad concluyó que se trataba de compras simuladas y que se debía desconocer el costo solicitado (ff. 235 a 261 caa).

Según la acusación, esa decisión violó los artículos 88 y 671 del ET porque las compras en cuestión fueron anteriores a que el vendedor fuera declarado como proveedor ficticio, circunstancia que impediría que se rechazase el costo debatido (índice 14). El *a quo* juzgó improcedente ese cargo tras constatar que el rechazo del costo se basó en indicios que permitían inferir la simulación de las operaciones, que no desvirtuó la actora, mas no en la declaratoria de proveedor ficticio del vendedor (índice 15). En la apelación, la actora insistió en la transgresión del artículo 671 del ET y sostuvo que el tribunal erró al concluir que la declaratoria del proveedor como ficticio no constituyó el fundamento del rechazo del costo (índice 18).

3- Las normas invocadas por la apelante disponen que la declaratoria de un proveedor como ficticio o insolvente se lleva a cabo a través de una resolución (artículo 671 del ET) que debe publicarse «*en un diario de amplia circulación nacional*», actuación a partir de la cual se excluyen los efectos fiscales de las compras que se le hagan a esa clase de proveedores «*a partir de la fecha*» en que se realice la publicación en el diario (artículo 88 *ibidem*), toda vez que los costos y gastos que se originen en esas transacciones no pueden detraerse de la base gravable del impuesto sobre la renta, ni confieren derecho a descontar el impuesto sobre las ventas involucrado en la operación. En esos términos, normativamente se establece una consecuencia jurídica directa para las compras hechas con posterioridad a la publicación del acto de declaratoria de un proveedor como ficticio o insolvente, porque se activa por ministerio de la ley, sin que se requieran pruebas que demuestren la falta de realidad de la transacción.

Pero a partir de esa previsión no cabe entender que queden avaladas *per se* las compras hechas antes de que se publique la resolución que declaró como ficticio o insolvente al proveedor, pues estas se encuentran sometidas al régimen general de comprobación de su realidad y procedencia fiscal mediante los diferentes medios de prueba que se aporten en cada caso. De modo que, contrariamente a lo que plantea la demandante, los artículos 671 y 88 del ET en ninguna medida impiden el rechazo de operaciones de compra que se hubieren efectuado antes de que se declare la condición de proveedor ficticio del vendedor, sino que ese desconocimiento de los costos dependerá de que se demuestre la inexistencia de las operaciones o el incumplimiento de los requisitos fiscales que le son exigibles.

Al respecto, la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que, si bien la procedencia de los costos se supedita a que la operación respectiva encuentre respaldo en una factura expedida con el cumplimiento de los requisitos legales (artículos 617, 618 y 771-2 del ET), su exhibición no excluye la potestad de comprobación de la autoridad de impuestos respecto de la operación económica documentada, a fin de corroborarla o desvirtuarla. Bajo este criterio, para corroborar la existencia o inexistencia de las operaciones cuestionadas, la Administración puede practicar los distintos medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), que sean compatibles con aquellos, según lo señala el artículo 742 del ET, ya que ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de dichas operaciones, de ahí que su demostración se enmarque en la regla general de libertad probatoria consagrada en el artículo 165 del CGP¹.

¹ Sentencias del 11 de mayo de 2017 (exp. 21373, CP: Milton Chaves García), del 05 de marzo de 2018 (exp. 21783, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 25 de abril de 2018 y del 07 de octubre de 2021 (exps. 21088 y 23149, CP: Julio Roberto Piza).

La eficacia de los medios probatorios aportados dependerá en últimas «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET), tema de prueba que en el presente caso sería la existencia de las operaciones de compra. En ese escenario, los indicios como medio de prueba válido (artículos 240 a 242 del CGP) adquieren preponderancia porque, si la operación económica es inexistente, por obvias razones no habrá evidencia directa de ese tipo de afirmación indefinida (*i.e.* inexistencia), sino que la situación debe inferirse a partir de otros hechos que se hayan constatado y con los cuales se guarde una relación causal lógica. De modo que cabe colegir la simulación de las operaciones económicas por inferencia lógica, mediante la prueba de otros hechos; esquema probatorio en el cual, un hecho base debe estar plenamente demostrado en el proceso mediante otros medios de prueba y este hecho indicador debe tener la propiedad de demostrar otro mediante un proceso de inferencia lógica, con fundamento en las reglas de la experiencia².

4- Visto el plenario, en el presente caso está claro que el acto administrativo con el cual se declaró proveedor ficticio al vendedor al que la demandante le hizo las compras se expidió con posterioridad a las transacciones cuestionadas porque, mientras estas se realizaron en 2016, aquel se expidió en junio de 2020. Pero, si bien se aludió a ese acto en la liquidación oficial de revisión acusada, el rechazo parcial de costos que se decidió tuvo causa en que con distintos medios de prueba se establecieron hechos indicadores de otro hecho indicado, que señaladamente era la simulación de las compras por las cuales se solicitaron los costos en la declaración del impuesto sobre la renta revisada.

Las pruebas recaudadas por la demandada le llevaron a afirmar como hechos ciertos la imposibilidad de localizar al proveedor para verificar la relación comercial que tuvo con la apelante, la incapacidad operativa y la falta de infraestructura para celebrar esas ventas, la omisión en el deber de reportar a la autoridad tributaria la información específica sobre esas transacciones y la carencia de un establecimiento comercial en el cual desarrollar la actividad negocial. La valoración conjunta de esos hechos indicadores permitió inferir de acuerdo con la lógica y las reglas de la experiencia que carecían de realidad material esas compras denunciadas en la autoliquidación del tributo.

Frente a esa diligencia probatoria, la actora se abstuvo de aportar otros medios de prueba directos de las operaciones que llevaran al convencimiento sobre su realidad y de desvirtuar los hechos indicadores que estableció la demandada, pues desde la respuesta al requerimiento especial se limitó a insistir en que la declaratoria del vendedor como proveedor ficticio no podía surtir efectos respecto de transacciones realizadas con anterioridad (ff. 34 a 49 caa), sin plantear nada en el procedimiento administrativo, ni en este juicio, sobre las pruebas recaudadas por la demandada que le eran adversas (ff. 208 a 213 caa). Por ende, está acreditado en el contenido del acto demandado que el rechazo de los costos no obedeció a que se hubiera calificado como un proveedor ficticio al vendedor alegado por la demandante, sino que fue la valoración del acervo probatorio recopilado la que le permitió concluir a la demandada que las compras analizadas no se realizaron (ff. 235 a 261 caa).

En suma, el análisis de la motivación expresada en el acto demandado conduce a negar la procedencia del planteamiento de la demandante sobre la infracción al artículo 671 del ET. Además, como la apelante no formuló ningún reparo respecto a la valoración probatoria que la demandada hizo de los indicios y que avaló el tribunal para desvirtuar la prueba formal del costo, la Sala carece de competencia para pronunciarse sobre ese particular en esta instancia. No prospera el cargo de apelación.

² Sentencias del 19 de febrero de 2020 y del 05 de agosto de 2021, exps. 23296 y 22478, CP: Julio Roberto Piza.



5- Por otra parte, la Sala constata que en la demanda la actora no formuló ningún reparo respecto de la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado. Solo en el recurso de apelación cuestionó que la demandada le hubiera impuesto una multa equivalente al 160% del mayor impuesto determinado a su cargo, en lugar de aplicar el porcentaje previsto en el artículo 648 del ET, en la versión modificada por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, siendo que esta era la disposición aplicable al caso por resultar más favorable, en la medida en que redujo la sanción al 100% de esa misma base.

Sobre el particular, se advierte que, aunque esa cuestión no fue un cargo incluido en el concepto de violación propuesto en la demanda y que, en principio, no habría lugar a resolverlo porque inauguraría un debate novedoso en la segunda instancia que derivaría en un fallo incongruente, con afectación de los derechos al debido proceso, a la defensa y contradicción de la demandada que se vería sorprendida por el cargo que debuta en el proceso al tramitar la última instancia³, lo cierto es que, para determinar la sanción aplicable, corresponde a la jurisdicción atender el mandato superior consagrado en el artículo 29 constitucional, bajo el cual se «*aplicará de preferencia*» la norma que resulte más favorable, aun cuando sea posterior a la comisión de la infracción. En consecuencia, la Sala estudiará de fondo si procede aplicar el principio de favorabilidad invocado por la demandante en el recurso de apelación.

6- Al respecto, la Sala constata que, en la liquidación oficial demandada, la autoridad tributaria tasó la sanción por inexactitud impuesta a la demandante en el 160% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado y el declarado por esta (ff. 256 vto. a 258 caa). Pero ello no obedeció a la aplicación del porcentaje de la sanción previsto en el artículo 647 del ET antes de la modificación introducida por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, sino a la calificación de la conducta infractora que, a juicio de la Administración, cometió la actora. En particular, la demandada consideró que procedía imponer la sanción prevista en el ordinal 2.º del artículo 648 del ET para las inexactitudes derivadas de compras a proveedores declarados ficticios o insolventes (ordinal 5.º del artículo 647 *ibidem*). Ese sustento de la sanción no fue cuestionado por la demandante y, en esa medida, no puede ser objeto de pronunciamiento por parte de la Sala, pues ello sí conduciría a proferir un fallo incongruente con los cargos de las partes y afectaría los derechos al debido proceso, a la defensa y a la contradicción de la demandada.

Así las cosas, no existen razones para modificar la sanción impuesta en los actos demandados, pues la Administración no aplicó la norma anterior a la que alude la actora en el recurso de apelación. Por el contrario, dado que para el momento en que se cometió la infracción –esto es, el 10 de mayo de 2017, cuando se presentó la declaración con inexactitudes⁴– ya había cobrado vigencia la Ley 1819 de 2016, lo que, conforme al artículo 376 *ibidem*, ocurrió desde el 29 de diciembre de 2016, fecha de su publicación en el Diario Oficial nro. 50.101, la demandada impuso la sanción con base en los artículos 647 y 648 del ET, modificados por los artículos 287 y 288 de esa ley. Conforme a esas disposiciones, las inexactitudes derivadas de compras a proveedores declarados ficticios o insolventes se sancionan con una multa de 160% de la diferencia entre el impuesto determinado y el declarado por el sujeto infractor. Además, se reitera que esa calificación de la conducta infractora no fue controvertida por la demandante. Por ende, no prospera el cargo de apelación.

³ Sentencias del 26 de julio de 2012 (exp. 18380, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 25 de noviembre de 2014 (exp. 19031, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 19 de febrero de 2020 (exp. 22748, CP: Julio Roberto Piza).

⁴ Esa fecha coincide con el vencimiento del plazo para declarar conforme al artículo 1.6.1.13.2.12 del DUR (Decreto 1625 de 2016, único reglamentario en materia tributaria).



Conclusión

7- Con la presente sentencia, la Sala concluye que la declaratoria de un proveedor como ficticio o insolvente únicamente produce los efectos fiscales previstos en los artículos 88 y 671 del ET a partir de la publicación del respectivo acto administrativo, lo cual no restringe la potestad de gestión de la Administración tributaria para verificar, a través de otros medios de prueba, la realidad de las operaciones económicas declaradas por los contribuyentes. A partir de esas consideraciones, se confirmará la decisión apelada que negó las pretensiones de la demanda.

Costas

8- Según los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), en la sentencia se condenará en costas a la parte vencida en el proceso. Como no prosperó el recurso de apelación interpuesto por la demandante, se le impondrá condena en costas de esta instancia. Al efecto, se fijarán las agencias en derecho, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554, del 05 de agosto de 2016, del Consejo Superior de la Judicatura, en un (1) SMMLV y se ordenará al tribunal adelantar el incidente de liquidación (artículo 366 del CGP).

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. **Condenar** en costas a la actora en esta instancia y fijar las agencias en derecho en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.
3. **Reconocer** personería a Tania Katherine Barrera Mateus, como apoderada de la demandada, conforme al poder conferido (índice 11).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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
Salvo voto parcial

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>