



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., treinta (30) de julio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	52001-23-33-000-2016-00557-01 (29337)
Demandante	COOPERATIVA ACOPIADORA DE CHATARRA COACHA
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Renta 2011. Desconocimiento de costos. Simulación de operaciones.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de agosto de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Primera de Decisión, que resolvió:

PRIMERO. DENEGAR las pretensiones de la demanda que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho y por conducto de mandataria judicial, instauró el señor JAIRO EDUARDO MARTÍNEZ GUERRERO (...) en su condición de representante legal de la COOPERATIVA ACOPIADORA DE CHATARRA “COACHA”, contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES “DIAN”.

SEGUNDO. CONDENAR en costas en primera instancia a la COOPERATIVA ACOPIADORA DE CHATARRA “COACHA”, representada legalmente por el señor Jairo Eduardo Martínez Guerrero (...), y a favor de la parte demandada, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES “DIAN”, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del C.P.A.C.A., cuya liquidación será adelantada de manera concentrada por intermedio de la Secretaría del Tribunal [...]¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de febrero de 2013, la demandante presentó de manera extemporánea la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, determinando valor a pagar y liquidando la correspondiente sanción de extemporaneidad.

Previo expedición del requerimiento especial del 11 de diciembre de 2014 y su respuesta, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 142412015000017 del 30 de abril de 2015, mediante la cual rechazó costos, incrementó la renta líquida ordinaria del ejercicio, determinó un mayor impuesto sobre la renta, liquidó sanción por inexactitud y ajustó la sanción por extemporaneidad que había liquidado inicialmente la demandante en su declaración.

La actora interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Administración mediante resolución 003838 del 26 de mayo de 2016, en el sentido de confirmar integralmente la liquidación oficial.

¹ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 59 PDF Sentencia.



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 pretensiones²:

1. DECLARAR LA NULIDAD del siguiente acto administrativo:
 - Liquidación Oficial de Revisión No. 142412015000017 el 30 de abril de 2015, por medio de la cual la DIAN modifica la liquidación privada del Impuesto Sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2011.
 - Resolución que resuelve Recurso de Reconsideración No. 003838 del 26 de mayo de 2016, notificada personalmente el día 8 de junio de 2016, mediante la cual se agotó la vía gubernativa o administrativa.
2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a la COOPERATIVA ACOPIADORA DE CHATARRA, NIT 900.251.272-8, disponiendo que:
 - La declaración del Impuesto de Renta y Complementarios del periodo gravable 2011, es correcta y se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el mayor valor por concepto de impuesto y sanción por inexactitud ni el reajuste de la sanción por extemporaneidad determinadas por la DIAN.
 - Que al momento de proferirse el fallo se apliquen los artículos 282 y 288 de la Ley 1819 de 2016, respecto del principio de favorabilidad en materia sancionatoria en el evento que en el fallo se insista en mantener la sanción por inexactitud que se discute.
 - Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente de la COOPERATIVA ACOPIADORA DE CHATARRA, eliminando cualquier obligación a su cargo por concepto de impuesto, sanción y actualizaciones respecto del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011.
3. Condenar a la NACIÓN – DIAN- DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE PASTO, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados todos los elementos fácticos y jurídicos que prueban la irregularidad del ente fiscalizador.

Invocó como normas violadas los artículos 4, 29, 95 (numeral 9) y 209 de la Constitución Política; 647, 671, 705, 742, 744, 745, 771, 772 y 771-2 del Estatuto Tributario; 1849, 1851 y 1857 del Código Civil; 197 de la Ley 1607 de 2012; 176 del Código General del Proceso; y 3 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. A continuación, se resume el concepto de la violación:

Planteó que los actos demandados se fundaron en una falsa motivación, pues las operaciones que fueron desconocidas por la DIAN fueron reales y están debidamente registradas y soportadas en la contabilidad. Se refirió a la contabilidad como medio de prueba e insistió en que todas las operaciones que generaron costos se encuentran debidamente contabilizadas y soportadas en comprobantes internos y externos, como lo ordenan las normas contables. También adujo que la contabilidad no fue desvirtuada por la demandada.

Afirmó que los costos y deducciones se prueban con la factura de venta o documento equivalente que cumpla los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario y, tras explicar que la facturación es más que una simple formalidad y que

² Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 58 Reforma de la demanda (págs. 13 – 60).



constituye una tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, señaló que la demandada omitió aplicar dicha tarifa probatoria al caso concreto, pues no valoró las facturas de venta que le entregó en el curso de la vía administrativa, las cuales cumplen los requisitos que exige la normativa tributaria.

Advirtió que con la reforma de la demanda se aportaba el libro auxiliar de la cuenta de proveedores, en la que aparecen las compras y pagos a los terceros cuyas operaciones desconoce la demandada, así como los libros auxiliares de la cuenta de inventarios e ingresos, todo ello certificado por contador público, para demostrar la realidad de las operaciones realizadas en 2011. También anunció allegar facturas de venta emitidas a su principal cliente y certificado de revisor fiscal de este último con los auxiliares que soportan las ventas realizadas al mismo.

Reprochó que la conclusión de la DIAN sobre la inexistencia de compras se hubiera fundado en apreciaciones generales resultantes de la verificación de terceros. Se refirió entonces a cada una de las investigaciones adelantadas a los proveedores cuestionados por la Administración.

Respecto de Jhon Fredy Cabezas Castillo, sostuvo que las partidas rechazadas fueron facturadas y contabilizadas, y que los registros contables no fueron objetados por la DIAN. Destacó que el señor Jhon Fredy no ha sido declarado proveedor ficticio y que el desconocimiento de costos y gastos con el tercero no puede fundarse en el incumplimiento de sus responsabilidades en materia de RUT, información exógena e información financiera, pues no puede trasladar la responsabilidad a quien no le corresponde asumirla. También enfatizó que el periodo fiscalizado es el año gravable 2011 y la fecha en que se efectuó la visita al tercero fue el 11 de julio de 2013.

Sobre Diana Karina Fajardo, señaló que el hecho de no haberla encontrado en la dirección registrada en su RUT, en una visita que efectuó dos años después del periodo objeto de fiscalización, no es un argumento válido para afirmar la inexistencia de operaciones que fueron registradas contablemente y están soportadas. Cuestionó cómo podría vender chatarra, si la DIAN concluye que no hubo compras. Aseveró que el relato de terceros no puede constituir prueba para el desconocimiento de costos, por lo cual el informe del vigilante del barrio (según el cual la señora Diana Karina no se encontraba en la dirección registrada en su RUT) debía probarse y ello no aparece en el expediente.

Respecto de Fernely Ardila Gutiérrez, insistió en que el desconocimiento de costos no puede motivarse en el incumplimiento de responsabilidades del proveedor como es la de actualización del RUT, la inexistencia de establecimiento de comercio, así como tampoco en relatos de terceros que no generan veracidad sobre el recaudo de la prueba, pues no estuvieron involucrados en las operaciones ni fueron llevados como prueba testimonial. Asimismo, explicó que la omisión en el suministro de información por parte de sus proveedores no puede motivar el desconocimiento de sus costos, pues ello supondría sancionarle por la infracción de las obligaciones formales de terceros. Reclamó que, si la demandada tenía alguna queja porque el tercero no le envió información, debió sancionar directamente al responsable.

Sobre Luis Aníbal Ortiz González, reiteró que el incumplimiento de obligaciones del proveedor no puede provocar el desconocimiento de sus costos. Además, precisó que el relato de quien atendió la visita permite establecer que el proveedor sí tuvo un negocio de chatarrería.



Respecto de José Anwar Valencia Vargas, reiteró lo expresado respecto de los anteriores proveedores, y añadió que los vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente, de acuerdo con el artículo 745 del Estatuto Tributario. Y sobre Dubier Herney Cuello Ríos, Jaime Enrique Hoyos Giraldo y Cesar Boris Castro Vega reiteró lo expresado frente a la investigación de los demás proveedores.

Aseveró que es imposible para un comercializador enajenar mercancías si no tiene compras y que, por tal motivo, es ilógico que la DIAN desconozca el 17,82% de los costos incurridos en el año 2011, que se tradujeron en ventas efectuadas en un 99,67% al cliente Siderúrgica de Occidente S.A. Explicó el movimiento de sus inventarios en el periodo gravable y anunció que aportaba el auxiliar de la cuenta respectivo. También adujo que, dado el desconocimiento de costos efectuado por la DIAN, dejando el monto de ingresos intacto, supondría que obtuvo un margen bruto de utilidad demasiado alto, que es imposible en el negocio de comercialización de chatarra.

Por estos mismos motivos, le endilgó a los actos demandados cargos de nulidad por expedición irregular (por indebida motivación) e infracción de las normas que establecen la factura de venta como tarifa legal probatoria de costos y deducciones.

Sostuvo que no se presentó el supuesto sancionable de la inexactitud y que no se le causó daño al Estado. Sobre lo primero, expresó que el artículo 647 del Estatuto Tributario establece como conducta sancionable la inclusión de datos falsos o inexistentes, situación que no se presenta en el caso. En cuanto al segundo asunto, citó la sentencia C-160 de 1998 para sustentar que la sanción debe considerar el daño ocasionado. Adujo que la Administración desconoció los principios establecidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 al imponer la sanción.

Explicó que existe una diferencia de criterios susceptible de exonerarle de la sanción, pues la controversia plantea diferencias sobre el derecho aplicable frente a datos ciertos, y solicitó que, en caso de mantenerse la sanción por inexactitud, se aplique la tarifa dispuesta en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, junto con las medidas de graduación previstas en el artículo 282 *ibidem*, en virtud del principio de favorabilidad.

Por último, adujo que es improcedente el reajuste de la sanción por extemporaneidad, porque ella se liquidó al momento de presentarse la declaración de renta sobre las bases determinadas por la demandante y no existe ninguna norma que permita incrementar la sanción por extemporaneidad cuando la Administración modifica la declaración.

Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda³, advirtiendo que los actos demandados no adolecen de falsa o indebida motivación, toda vez que la fiscalización se amparó en las pruebas que obtuvo con el propósito de acceder a la verdad material de las operaciones, con base en las cuales concluyó que algunos proveedores de la demandante no tenían mérito de credibilidad.

Afirmó que tuvo en cuenta la contabilidad y los soportes de los hechos económicos, para conocer las transacciones de la demandante, aunque una investigación

³ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Docs. 02 y 03 Contestación de la reforma de la demanda (págs. 60 a 77 del documento 02 y páginas 1 a 13 del documento 03).



posterior determinó que muchas de las compras se hicieron a proveedores inexistentes.

Manifestó que no es cierto que los actos demandados hayan omitido considerar hechos demostrados, pues lo que originó la modificación de la declaración no fue el registro contable ni la ausencia de soporte de dichos registros, sino la inexistencia de compras en el periodo.

Explicó que, si bien se exige la factura con el lleno de requisitos legales para la procedencia de costos, esta no otorga por sí sola el derecho a reconocerlos ni obliga a la Administración a aceptarlos. Aseveró que, cuando la factura se utiliza para ocultar la realidad económica del contribuyente, la autoridad puede desatender su valor probatorio y acudir a otros medios de prueba que considere pertinentes, conducentes y eficaces.

Señaló que si bien las operaciones se registraron en la contabilidad y se soportaron en facturas de venta, la administración efectuó un estudio que «va más allá de la congruencia contable, cual es la realidad de las operaciones de compra realizadas por el contribuyente con sus diferentes proveedores y la verdadera existencia de estos últimos, esto es, se trató de comprobar la realidad del hecho económico que dio origen al registro contable, necesitándose para ello un análisis probatorio más amplio»⁴.

Sostuvo que el desconocimiento de costos se fundó en los hallazgos recabados de la consulta de declaraciones tributarias, RUT, obligación financiera, visitas de verificación, cruces de información, traslado de pruebas, revisión de información contable y de facturas, y presentó un recuento de los hallazgos por cada proveedor.

Adujo que se configuró la prueba indiciaria y que ella tiene plena cabida en materia tributaria, como lo ha avalado el Consejo de Estado al afirmar que «un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto»⁵.

Reprochó que la actora aportara con la demanda información contable y documentos que pretende hacer valer como prueba de las operaciones, cuando ha podido allegarla en sede administrativa. A su juicio, esa conducta atenta contra el principio de lealtad que deben guardar las partes en el proceso y que no puede ser de recibo, pues la Administración fundó sus actos en las pruebas que tenía a su disposición al momento de expedirlos.

Afirmó que el análisis sobre el margen bruto de utilidad y las operaciones de venta en nada inciden sobre el objeto en discusión, pues la Administración no objetó los ingresos obtenidos en el periodo gravable, sino exclusivamente los costos.

Sobre la sanción por inexactitud, recordó que la declaratoria de proveedor ficticio no es requisito previo para el rechazo de costos; que se configuró el supuesto sancionable, dado que se incluyeron costos inexistentes en la declaración; y que así el contribuyente afectó el recaudo de la Administración al declarar un valor menor del real. Agregó que no existe una diferencia de criterios que le exonere de la sanción, porque el desconocimiento de costos se originó en relación con una discusión sobre un hecho puntual (operaciones con proveedores inexistentes), no sobre interpretación normativa.

⁴ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 02 Contestación de la reforma de la demanda (pág. 67).

⁵ Cita de la sentencia del 13 de agosto de 2015, exp. 20822, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En lo atinente al ajuste de la sanción por extemporaneidad, señaló que se trata de la consecuencia aritmética de haberse modificado las bases sobre las cuales se determinó, y citó el oficio DIAN 60888 del 19 de julio de 2006, en el que se avala el ajuste de la sanción por extemporaneidad como consecuencia de la modificación oficial de la base para calcularla.

Por último, formuló la excepción de ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, porque los cargos de nulidad frente a la sanción por inexactitud no se plantearon en la respuesta al requerimiento especial ni en el recurso de reconsideración. Añadió que la actora planteó en la demanda diferencias de criterio respecto de la sanción de extemporaneidad, sin que ello se hubiera discutido en sede administrativa. Planteó que la reforma de la demanda fue extemporánea, porque fue presentada por la demandante cuando ya había transcurrido el término previsto en el artículo 173 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante⁶, por los siguientes motivos:

Evidenció que, en el curso de la investigación administrativa, la DIAN realizó diferentes verificaciones de las cuales infirió la inexistencia de los costos declarados, como entrevistas a los vecinos del sector, registros a las instalaciones de los proveedores y cruces de información tributaria. Destacó los hallazgos de las visitas adelantadas por la demandada, y estimó que se realizaron con apego a la ley.

Descartó el argumento de la demandante según el cual hubo una falta de valoración probatoria, porque la prueba solicitada tendiente al cruce de información con el cliente Siderúrgica de Occidente S.A. «solo podría probar la existencia de la chatarra, más no la existencia de los proveedores relacionados por el contribuyente y, por ende, los costos de la mercancía»⁷. Por otro lado, expresó que las pruebas en que se basó la DIAN se soportaron en debida forma y las conclusiones se fundaron en indicios, cuya apreciación en materia tributaria no está vedada.

Concluyó que los actos demandados no incurrieron en falsa motivación ni en expedición irregular, pues mientras la DIAN sustentó sus conclusiones en pruebas e indicios, la actora no probó en contrario los hallazgos de la Administración sobre la inexistencia de las operaciones y de los proveedores, por lo cual no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados.

Negó la petición de aplicar los artículos 282 y 288 de la Ley 1819 de 2016 sobre el principio de favorabilidad en materia sancionatoria, pues estimó que se trata de un asunto que solo puede analizarse en vía administrativa.

Refirió que las excepciones propuestas por la demandada denominadas “ineptitud de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y reforma de la demanda en forma extemporánea”, fueron objeto de pronunciamiento en la audiencia inicial.

Consideró procedente la sanción por inexactitud, pues halló demostrado que los datos consignados en la declaración de renta presentaban serias inconsistencias

⁶ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 59 PDF Sentencia.

⁷ Ibidem, pág. 14.



que eran conocidas por la demandante, quien no verificó previamente la existencia de sus proveedores o el lleno de los requisitos exigidos para fungir como tales.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante, precisando que su liquidación y cobro se regirían por lo dispuesto en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia⁸. Sostuvo que el Tribunal no asumió una valoración probatoria conducente y consecuente para mantener en firme la inexactitud, pues no valoró los argumentos y soportes que presentó respecto de cada uno de los proveedores cuyas operaciones fueron desconocidas, aduciendo que existen transacciones bancarias, facturas, kardex, información exógena y contabilidad que dan cuenta de su veracidad. Señaló que solo unos pocos de sus proveedores fueron cuestionados.

Advirtió que no existió cuestionamiento sobre la fiabilidad de los documentos presentados, pues no se plantearon escenarios de alteración de la contabilidad o falsificación de facturas o comprobantes de egreso. Indicó que el cuestionamiento de la realidad de las transacciones exige cuestionar la veracidad de los documentos que las soportan y demostrar la adulteración de la información reportada.

Planteó que una verificación juiciosa y respetuosa del accionar judicial debe referirse a cada prueba y solicitó al juez de segunda instancia revisar cuidadosamente todos y cada uno de los soportes obrantes en el expediente.

Reprochó que el Tribunal se hubiera negado a requerir la prueba consistente en el cruce de información contable con su cliente Siderúrgica de Occidente SIDOC bajo el argumento de que ella solo podría «probar la existencia de la chatarra, más no la existencia de los proveedores relacionados por el contribuyente y, por ende, los costos de la mercancía»⁹ pues la demostración de la existencia de mercancía es precisamente aquello que desvirtúa la inexactitud de los costos.

Aseveró que es un error afirmar que una declaración tributaria es inexacta con el único fundamento de no haber ubicado a los proveedores, sin cuestionar la contabilidad ni los soportes contables, «ni mucho menos comprobar la existencia y venta de la mercancía que fuera comprada a dichos proveedores y vendida al único cliente – SIDOC –»¹⁰.

Señaló que, si se hubiera decretado la prueba referida, habría sido posible comprobar aspectos conducentes para encontrar la verdad real y material de las operaciones reportadas, como la entrega de la mercancía a SIDOC, las placas de camiones, kilos y ciudades de donde se despachó la mercancía, la correlación entre la compra y venta del producto, y la cantidad de kilos comprados vs cantidad de kilos vendidos, valor unitario de kilo comprado, y valor unitario de kilo vendido.

Relató las actividades adelantadas para acompañar la formalización de pequeños chatarreros, y la exigencia de cámara de Comercio, RUT, resolución de facturación y la expedición de la factura de venta para soportar las compras realizadas a los mismos. Listó los proveedores con quien realizó operaciones comerciales y reiteró

⁸ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 61 PDF Recurso de apelación parte demandante.

⁹ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 59 PDF Sentencia, pág. 14.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 61 PDF Recurso de apelación parte demandante, pág. 4.



que la DIAN solo cuestionó ocho de ellos que no cumplieron sus obligaciones formales dada la informalidad del sector.

Insistió en que el desconocimiento de costos supondría que habría obtenido una utilidad excesiva en el negocio, lo que además implicaría que adquirió la mercancía a un valor inferior al precio de mercado en el año gravable 2011. Afirmó que los costos y el margen de utilidad resultante de la fiscalización estarían completamente desfasados frente a la realidad económica del sector en ese año.

Arguyó que las visitas efectuadas a los proveedores son una prueba insignificante, porque puede que aquellos hayan registrado una dirección en el RUT con el único propósito de cumplir el requisito en dicho documento, y porque la dinámica del negocio de la chatarrería no obliga a los proveedores a contar con un patio o bodega, pues es frecuente la intermediación.

Reprochó que el Tribunal no valorara las facturas como prueba de la realidad de las transacciones y sostuvo que la facturación no es una mera formalidad, sino que constituye un soporte fundamental que demuestra la existencia de una operación comercial y concede el derecho a tomar su importe como costo o deducción en el impuesto sobre la renta.

Como consecuencia de todo lo expuesto, concluyó que el Tribunal omitió aplicar los artículos 618 y 742 del Estatuto Tributario, sobre la obligación de exigir factura de venta y el deber de que los actos de la Administración se funden en hechos probados, respectivamente, así como el artículo 264 del Código General del Proceso, sobre el valor probatorio de los libros de comercio. Agregó que el *a quo* omitió la aplicación del artículo 176 *ibidem* toda vez que las pruebas allegadas no fueron debidamente valoradas.

Asimismo, expresó que el *a quo* desatendió la tarifa legal probatoria para la demostración de costos, consistente en la factura de venta, y omitió aplicar el principio *in dubio contra fiscum* consagrado en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

Cuestionó cómo podría haber simulado operaciones sin alterar la contabilidad y adujo que la demandada no sustentó ni probó en qué registros contables o soportes observó que determinadas transacciones fueron fraudulentas. Manifestó que llevaba su contabilidad en debida forma según el artículo 772 *ibidem*, por lo que la Administración debía apreciar los registros contables y las facturas, que al cumplir todos los requisitos soportaban los costos cuestionados. Recordó que la contabilidad llevada en debida forma es el insumo con el que se elabora la declaración de renta y censuró que el fallador de primera instancia desconociera el valor probatorio de las facturas de venta.

Afirmó que desplegó distintas actividades probatorias para controvertir los indicios de la demandada, que no comprueban por si solos la inexistencia de los costos. La realidad de los costos no solo está respaldada en la factura o documento equivalente, sino en los documentos externos aportados, que no fueron tenidos en cuenta por Administración ni el Tribunal. Insistió en la falta de aplicación de la tarifa probatoria existente para la demostración de los costos, según lo dispuesto en el artículo 771-2 *idem*.

Respecto de la sanción por inexactitud, aseveró que carece de sustento y es desproporcionada, pues no todos los proveedores cuestionados han sido



declarados ficticios por la Administración. Insistió en que un estudio veraz y consecuente de los planteamientos de la demanda conducirían a verificar que la sanción no atiende los principios previstos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, porque las operaciones son reales y no se la ha causado daño alguno al patrimonio estatal.

Reiteró que no se incurrió en el supuesto sancionable, porque los costos que desconoció la DIAN corresponden a datos reales de operaciones que se probaron a lo largo del proceso y se encuentran registradas en los libros de contabilidad. Por estas mismas razones, afirmó que existió una diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable susceptible de exonerarle de la sanción.

Insistió en su solicitud de aplicar el principio de favorabilidad, para que, de estimarse procedente la sanción por inexactitud, ella se reduzca de conformidad con los criterios de graduación del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 y se liquide con la menor tarifa del 100% de dicha disposición.

La demandante no se refirió a la sanción por extemporaneidad.

Por último, incluyó una solicitud de práctica de pruebas de oficio, que fue negada mediante auto del 20 de mayo de 2025¹¹.

Alegatos de conclusión

La **parte demandante**¹² reiteró los argumentos del recurso de apelación, e insistió en el decreto y práctica de las pruebas de oficio referidas en el recurso.

La **parte demandada**¹³ solicitó que se confirme la legalidad de los actos demandados, para lo cual sostuvo que esta Sección ya analizó un caso idéntico entre las mismas partes, al resolver sobre la demanda contra los actos de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2012, profiriendo la sentencia del 15 de octubre de 2020¹⁴, desestimatoria de las pretensiones de la demandante.

En lo demás, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la reforma de la demanda relativos al valor probatorio de los documentos aportados con la reforma de la demanda; a la imposibilidad de la factura de otorgar por sí sola certeza al negocio jurídico subyacente; al fundamento de las conclusiones de la DIAN que no se fundaron en especulaciones, sino en indicios graves y concordantes; a la defensa de la legalidad de la sanción por inexactitud y la improcedencia de la exoneración por diferencia de criterios.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión 142412015000017 del 30 de abril de 2015 y de la resolución 003838 del 26

¹¹ Samai, índice 20.

¹² Samai, índice 33.

¹³ Samai, índice 32.

¹⁴ Exp. 23974 (Rad. 52001-23-33 000-2017-00402-01).



de mayo de 2016, por medio de las cuales la entidad demandada modificó la declaración de renta del año gravable 2011 de la demandante.

Puntualmente, atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la actora – apelante única –, debe la Sección determinar: si los actos demandados incurrieron en falsa o indebida motivación; si son procedentes los costos declarados, por haberse soportado mediante registro contable, facturas de venta, y comprobantes de egreso, entre otros documentos aportados por la demandante; y, si la entidad demandada infringió las normas del Estatuto Tributario y el Código General del Proceso que establecen el valor probatorio de la contabilidad, las facturas de venta y el principio *in dubio contra fiscum*. Finalmente, debe analizarse si es procedente la sanción por inexactitud.

Se advierte que la Sección se pronunció en un caso con idénticos fundamentos de hecho y de derecho, entre las mismas partes, en sentencia del 15 de octubre de 2020¹⁵, en la que resolvió sobre la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta del año gravable 2012 del demandante. En lo pertinente, se reiterarán en esta providencia las consideraciones expuestas en dicho fallo.

Por otra parte, dado que la apelante no planteó en su recurso ningún reparo en relación con el ajuste de la sanción por extemporaneidad, no se analizará este asunto.

2. Análisis del caso concreto

Con los actos demandados, la DIAN desconoció costos declarados en la suma de \$4.210.143.546 asociados a compras efectuadas a algunos de los proveedores de la demandante en el periodo gravable, por considerar que no se acreditó la existencia de dichos proveedores y, en consecuencia, se configuró la inexistencia o simulación de las transacciones aparentemente realizadas.

El Tribunal acreditó que la conclusión de la demandada se soportó en pruebas e indicios obtenidos en el curso de su investigación y que la demandante no probó que la Administración apreciara erradamente los hechos. Por estos motivos, descartó que los actos demandados se hubieran fundado en falsa o indebida motivación, o que en ellos fuera patente una indebida valoración probatoria.

La apelante reprochó que el Tribunal, al igual que la Administración, no hubiera analizado en su totalidad las pruebas obrantes en el expediente, y que obviara los argumentos planteados respecto de cada uno de los proveedores cuyas operaciones fueron desconocidas. También advirtió que no existió cuestionamiento sobre la veracidad de los documentos presentados, pues no se plantearon escenarios de alteración de la contabilidad o falsificación de facturas o comprobantes de egreso.

Para resolver, la Sección precisa que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el 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. Asimismo, ha sido posición reiterada de la Sección¹⁶ que, si bien para la procedencia de los costos e impuestos descontables el artículo

¹⁵ Exp. 23974 (Rad. 52001-23-33 000-2017-00402-01), M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Jorge Octavio Ramírez; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



771-2 del Estatuto Tributario exige contar con la correspondiente factura o documento equivalente y ello constituye tarifa legal, esto no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora en aras de verificar la realidad de la operación.

Esto mismo se puso de manifiesto en la sentencia del 15 de octubre de 2020 (Exp. 23974, M.P. Stella Jeannete Carvajal Basto), al resolver sobre la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta de la demandante del año gravable 2012, por motivos idénticos a los que plantea este caso.

En aquella ocasión, la Sección precisó que la eficacia probatoria de la factura de venta o documento equivalente no es absoluta, pues si bien el artículo 771-2 *ibidem* exige que las operaciones constitutivas de costos, deducciones e impuestos descontables estén soportadas en dichos documentos, que deben cumplir con el lleno de los requisitos legales; ello no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal para verificar la realidad de dichas transacciones y, si es del caso, desconocerlas.

En similar sentido, se advirtió que si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente cuando se llevan en debida forma, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisa que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».

Siendo así, una vez cuestionada la realidad de la transacción por la Administración, con base en serios indicios, no resulta suficiente una acreditación formal de la operación, con la contabilidad y/o la factura o documentos equivalentes, sino que es indispensable demostrar su existencia, cuya carga probatoria es responsabilidad de quien reclama los correspondientes costos, gastos o impuestos descontables.

En este sentido, la Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar la simulación de operaciones y que, ante la contundencia de los mismos, 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 operaciones¹⁷.

En el caso concreto, en línea con lo observado por el *a quo*, se encuentra que el motivo por el cual la DIAN rechazó los costos fue la existencia de pruebas que desvirtuaban los soportes allegados por la demandante que registraban formalmente las compras de chatarra que supuestamente realizó. En los antecedentes administrativos, se observa que el desconocimiento de operaciones se fundó en los siguientes hallazgos recabados de las visitas de verificación y cruces de información adelantados por la demandada, para constatar la existencia de los proveedores¹⁸:

- Jhon Freddy Cabezas Castillo: en la inspección se verificó que la dirección inscrita en el RUT -CR 30 N° 24-54- no existe en la nomenclatura urbana de Popayán. La carrera 30 entre calles 24 y 25 es una cuadra perteneciente al barrio San Fernando, ocupada por viviendas de estrato 2. Los vecinos de dicha cuadra manifestaron no conocer al proveedor a pesar de que algunos de ellos habitan el barrio desde hace más de siete años. Ante la situación descrita, los funcionarios comisionados se trasladaron a la CR 30 N° 24-04, donde se encuentra la

¹⁷ Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, M.P. Milton Chaves García; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 23 de febrero del 2023, exp. 26103, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁸ Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital – Doc. 19 Anexos de la reforma de la demanda (folios 14 y siguientes).



chatarrería Aleida de propiedad de Aleida Cadavid, quien declaró que no conoce al proveedor y que en el lugar no ha existido ningún establecimiento de comercio dedicado a la recolección de materiales para reciclar¹⁹.

- Diana Karina Fajardo Saa: en visita a la dirección registrada en el RUT efectuada el 19 de julio de 2013, se encontró una casa desocupada y en mal estado, ubicada en un barrio residencial. El vigilante de la manzana manifestó que la casa ha estado desocupada desde hace aproximadamente tres años y es de propiedad de la señora Diana Karina Fajardo, quien vivía allí con su esposo²⁰.
- Fernely Gutiérrez Ardila: se constató que la dirección indicada en el RUT es diferente a la señalada en el certificado de cámara de comercio, ambas en Neiva. En la dirección registrada en el RUT funciona una ferretería y no conocen al proveedor. Al frente, en la dirección según cámara de comercio, funciona una pizzería de propiedad de Claudia Maritza Osorio, quien manifestó que en el local contiguo funcionaba una sala de internet de propiedad del proveedor, pero que se trasladó desde el año 2012 y desconoce el lugar al que se fue. Se ubicó telefónicamente al proveedor quien manifestó estar en el Espinal, Tolima; se le solicitó la documentación de las transacciones realizadas con la cooperativa, sin allegarla²¹.
- Luis Aníbal Ortiz González: se visitó la dirección informada calle 73 H 49 A 49 en la ciudad de Medellín, sin encontrarse dicha dirección. Se verificó que la dirección no se encuentra registrada en la base de datos de catastro y gráficamente no existe. Por lo anterior, no se constató la existencia del establecimiento comercial Chatarrería Leo de propiedad del proveedor²².
- Dubier Herney Cuello Ríos: en la dirección registrada en el RUT de la ciudad de Medellín, funciona un taller y almacén de repuestos automotriz de propiedad de Raúl Hernando Castro Toro. Quien atendió la visita manifestó que antes operaba una chatarrería²³.
- José Anwar Valencia Vargas: se verificó que la nomenclatura de la dirección informada en el RUT, de Jamundí, Valle del Cauca, no existe. Al indagar con los vecinos del lugar sobre el proveedor y la existencia del establecimiento de comercio Chatarrería Anwar, manifestaron no conocerlo y que en dicho sector no ha existido un negocio de chatarra²⁴.
- Jaime Enrique Hoyos Giraldo: el tercero certificó ventas a la demandante por un total de \$4.057.900 por lo cual se desconoce la diferencia frente al costo indicado por el contribuyente, el rechazo asciende a (\$1.354.300)²⁵.
- Cesar Boris Castro Vega: el tercero certificó ventas a la demandante por un total de \$167.644.300 por lo cual se desconoce la diferencia frente al costo indicado por el contribuyente, el rechazo asciende a (\$5.393.862)²⁶.

Conforme a lo anterior, la DIAN no pudo constatar las operaciones informadas por la actora, ante la imposibilidad de comprobar la existencia de sus proveedores, pues como quedó consignado en las actas de verificación e informes del expediente, no se pudo ubicar a los vendedores en las direcciones informadas en el RUT.

Además, se encontró que los proveedores de la actora omitieron presentar las declaraciones de renta e IVA por el año gravable en discusión, o por los periodos anteriores y posteriores a las operaciones revisadas.

¹⁹ Informe de acción de fiscalización de 15 de julio de 2013 (folios 615 a 617 del cuaderno principal 2 – págs. 8 a 74 del PDF No. 11 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²⁰ Informe final expediente VV-2011-2013-0848 de 2 de agosto de 2013 (folios 747 a 750 del cuaderno principal 2 – págs. 62 a 65 del PDF No. 13 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²¹ Informe final expediente VV-2011-2013-0141 de 15 de julio de 2013 (folios 649 a 651 del cuaderno principal 2 – págs. 18 a 20 del PDF No. 12 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²² Informe cruce de información del 8 de agosto de 2013 (folios 714 a 725 del cuaderno principal 2 – págs. 26 a 39 del PDF No. 13 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²³ Acta de visita cruce de terceros del 30 de julio de 2013 (folios 656 a 658 del cuaderno principal 2 – págs. 26 a 28 del PDF No. 12 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²⁴ Informe final expediente VV-2011-2013-000831 de 7 de octubre de 2013 (folios 801 a 803 del cuaderno principal 2 – págs. 31 a 33 del PDF No. 14 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²⁵ Certificado de operaciones expedido por el proveedor (folio 386 del cuaderno principal 2 – pág. 56 del PDF No. 8 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²⁶ Certificado de operaciones expedido por el proveedor (folios 423 y 424 del cuaderno principal 2 – págs. 37 y 38 del PDF No. 9 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).



Aunado a lo anterior, la Administración inspeccionó el domicilio de la demandante registrado en el RUT, estableciéndose que²⁷:

- En el lugar de la visita funciona también Siderúrgica de Occidente S.A., que es el único cliente del que se presentaron facturas.
- La infraestructura del negocio no es acorde con el volumen de venta y en las instalaciones no se evidencia material de chatarra, almacenamiento, bodegaje o transporte que permita verificar el desarrollo de la actividad comercial.
- En el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Pasto no se encontraron registrados establecimientos de acopio en ninguna ciudad del país, con excepción de una agencia en Ibagué. Del mismo modo, no se registraron establecimientos de comercio en el RUT.

Con base en todos estos hallazgos, la Administración restó credibilidad a la contabilidad y a las facturas, las cuales, como se dijo, pueden ser desvirtuadas por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como ocurrió en este caso, con las visitas de verificación, inspecciones y cruces con terceros, efectuados por la DIAN.

Frente a esto, la demandante no hizo un esfuerzo probatorio suficiente para rebatir las conclusiones de la demandada respecto de la inexistencia de las operaciones cuestionadas, pues se limitó a afirmar que la contabilidad no había sido desvirtuada, que las facturas cumplían con los requisitos legales, que allegó otros soportes documentales, que los cruces de información realizados por la Administración son solo «indicios» que no constituyen argumento suficiente para desconocer los costos, y que no le asistía responsabilidad ante la imposibilidad de la DIAN de ubicar a los terceros con los cuales realizó transacciones.

Como se señaló, ante el recaudo de indicios a partir de los cuales la Administración infiere que existió una simulación de operaciones, no le basta al contribuyente con acreditar formalmente la operación acudiendo a las facturas de venta, comprobantes de egreso o libros de contabilidad. Le corresponde demostrar que las operaciones sí fueron reales, acudiendo a los medios probatorios que soportaran la efectiva ocurrencia de las compras que constituyeron costo en el periodo: guías o informes de transporte, registros de cargue y descargue, constancias de pagos efectuados a los proveedores, registros fotográficos, etc. Como ello no ocurrió, el Tribunal avaló la modificación efectuada con los actos demandados, conclusión que comparte esta Corporación.

Por estos motivos, no encuentra la Sección que los actos enjuiciados adolezcan de falsa motivación o expedición irregular por falta de motivación, ni que los mismos hubieran infringido las normas que establecen la factura de venta como soporte de costos (y sus requisitos), o aquellas que se refieren al valor probatorio de la contabilidad.

En lo atinente a la alegada falta de aplicación del principio *in dubio contra fiscum*, se recuerda que «las dudas derivadas de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente cuando este no esté obligado a probar determinados hechos, situación que no se presenta en el caso en estudio, donde la carga de la prueba recaía sobre la parte actora»²⁸. Este principio no es entonces aplicable al caso concreto, porque le correspondía a la actora probar la existencia de las operaciones que dieron lugar a los costos

²⁷ Acta de verificación de existencia y domicilio del 8 de marzo de 2012 (folios 75 a 77 del cuaderno principal 2 – págs. 77 y 79 del PDF No. 4 de Samai Tribunal, índice 21, enlace expediente digital).

²⁸ Sentencia del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en sentencia del 6 de febrero de 2025, exp. 27937, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y en sentencia del 3 de abril de 2025, exp. 27107, M.P. Wilson Ramos Girón.



declarados.

Sobre el reproche de que no se probó que se hubiera alterado la contabilidad, se advierte que la misma demandada precisó que lo que originó la modificación de la declaración no fue el registro contable ni la ausencia de soporte de dichos registros, sino la inexistencia de compras en el periodo, y que si bien las operaciones se registraron en la contabilidad y se soportaron en facturas de venta, al efectuar un análisis probatorio más amplio, constató los indicios de inexistencia de las operaciones, sin formular reparos concretos frente a la contabilidad. En efecto, dado que el propósito de la simulación es dar apariencia de realidad a un negocio jurídico inexistente, en estos casos puede encontrarse una contabilidad que registra y soporta la operación formalmente, pero que resulta insuficiente frente a hallazgos que cuestionen su inexistencia.

Por otro lado, tampoco es admisible el argumento de que el desconocimiento de costos supondría que la demandante obtuvo una utilidad bruta excesiva en el periodo. En los eventos de simulación y, en general, cuando se incluyen cifras inexistentes o inexactas en las declaraciones tributarias, es factible que el rechazo de dichas cifras resulte en márgenes de utilidad más altos que los obtenidos por actores comparables del sector, asunto que no invalida la fiscalización ni plantea dudas sobre su veracidad.

Finalmente, sobre la insistencia de la apelante respecto a la práctica de las pruebas solicitadas en el recurso de apelación, se advierte que la magistrada sustanciadora negó la solicitud mediante auto del 20 de mayo de 2025²⁹. Decisión que no fue objeto de recursos y, por lo tanto, se encuentra ejecutoriada.

No prosperan los cargos de apelación.

3. Sanción de inexactitud

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, «Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la **inclusión de costos**, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, **inexistentes**, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable». La conducta referida a la inclusión de costos inexistentes persiste en la modificación que a ese artículo hizo el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016.

En el caso, procede la sanción por inexactitud impuesta a la demandante, pues incurrió en una conducta típica ante la inclusión de costos inexistentes en su declaración de renta del año gravable 2011, de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo. Además, contrario a lo expuesto por la actora, su conducta resulta antijurídica al lesionar el recaudo de la Administración, sin que se requiera de una conducta culposa por parte del contribuyente.

En cuanto a la diferencia de criterios como eximente de la sanción por inexactitud, que solicita la apelante aplicar, se advierte que esta no precisa los argumentos que permitan inferir las razones por las cuales su equivocación en la inclusión de costos improcedentes estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable, suscitado por una diferencia seria de criterios interpretativos de las normas.

²⁹ Samaj, índice 20.



No obstante, correspondía al Tribunal aplicar el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, de conformidad con el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que establece: «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

Considerando lo anterior, la Sección dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados, como se liquida a continuación:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar determinado	\$ 867.450.000
Saldo a pagar declarado	\$ 25.421.000
Base sanción	\$ 842.029.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$ 842.029.000

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

La declaración de la demandante, considerando esta modificación y el ajuste de la sanción por extemporaneidad efectuado por la Administración (asunto que no fue impugnado en el recurso de apelación), quedará así:

Renglón	CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL TRIBUNAL	CONSEJO DE ESTADO
81	Saldo a pagar por impuesto	\$ 25.421.000	\$ 867.450.000	\$ 867.450.000
82	Sanciones	\$ 13.985.000	\$ 1.810.359.000 ³⁰	\$ 1.305.142.000 ³¹
93	Total saldo a Pagar	\$ 39.406.000	\$ 2.677.809.000	\$ 2.172.592.000

4. Costas

De acuerdo con la posición mayoritaria de la Sala³² se condena en costas cuando la declaratoria de la nulidad parcial de los actos demandados corresponda a la aplicación oficiosa del principio de favorabilidad, y no a la procedencia de los cargos de la demanda o la apelación.

Entonces en este caso, por presentarse esa situación y dada la facultad dada al juez por el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso, se condenará en costas a la demandante; respecto a las agencias en derecho se fijan en un (1) SMMLV para cada una de las instancias (Acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura). Por tanto, se ordenará

³⁰ El valor liquidado oficialmente a título de sanciones corresponde a la suma de la sanción por inexactitud determinada (\$1.347.246.000) y la sanción por extemporaneidad ajustada (\$463.113.000).
³¹ Corresponde a la suma de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad (\$842.029.000) y la sanción por extemporaneidad ajustada (\$463.113.000). En la liquidación ajustada en esta instancia se modificó exclusivamente la sanción por inexactitud. El ajuste de la sanción por extemporaneidad no fue objeto de análisis, por cuanto no fue apelado por la demandante.
³² Sentencia del 26 de marzo de 2026, exp. 30141, M.P. Wilson Ramos Girón.



al tribunal tramitar el respectivo incidente 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 Nariño, Sala Primera de Decisión, el 19 de agosto de 2020. En su lugar se dispone:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión 142412015000017 del 30 de abril de 2015 y de la resolución 003838 del 26 de mayo de 2016, actos por medio de los cuales la entidad demandada modificó la declaración de renta del año gravable 2011 de la demandante.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante la efectuada en la parte considerativa de esta providencia.

2. **CONDENAR** en costas a la demandante en ambas instancias de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva. En consecuencia, se ordena al tribunal que dé trámite al respectivo incidente.

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 parcial 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>