



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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., trece (13) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00380-01 (29684)
Demandante: Soluciones Integrales Unión S.A.S
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Temas: Impuesto sobre la Renta. CREE. Año 2015. Desconocimiento de costos. Operaciones simuladas. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de octubre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Soluciones Integrales Unión S.A.S³ es una sociedad dedicada a la compra, venta y distribución de artículos eléctricos, equipos de fontanería y calefacción, así como la ejecución de obras de ingeniería civil y la comercialización de maquinaria.

El 5 de mayo de 2016, Soluciones Integrales presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE correspondientes al año gravable 2015, en las que registró saldos a pagar de \$59.709.000 y \$211.218.000, respectivamente.

Posteriormente, mediante los Requerimientos Especiales 212382018000051 del 10 de abril de 2018 (impuesto sobre la renta)⁴ y Requerimiento Especial 900012⁵ del 11 de abril de 2018 (CREE), la DIAN propuso modificar las declaraciones privadas al rechazar costos por \$850.003.000 y \$1.850.003.000, respectivamente, por considerar que las operaciones realizadas con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. carecían de realidad económica o correspondían a operaciones simuladas. Asimismo, propuso imponer la sanción por inexactitud equivalente al 100 %.

La sociedad demandante dio respuesta al Requerimiento Especial 212382018000051 del 10 de abril de 2018 (impuesto sobre la renta)⁶ y Requerimiento Especial⁷ 900012

¹ Ingresó al despacho el 23 de marzo de 2025.

² Samai Tribunal, índice 33, folios 1 a 42.

³ En adelante Soluciones Integrales.

⁴ Folios 57 a 99 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-400.pdf» de los antecedentes administrativos.

⁵ Folios 3 a 46 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-410.pdf» de los antecedentes administrativos.

⁶ Folios 133 a 194 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-400.pdf» de los antecedentes administrativos.

⁷ Folios 49 a 66 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-410.pdf» de los antecedentes administrativos.



del 11 de abril de 2018 (CREE). Sostuvo que las operaciones cuestionadas se encontraban respaldadas con los registros contables y las facturas correspondientes, por lo que acreditaban la realidad económica de las transacciones y la procedencia de los costos declarados. Además, alegó la vulneración del debido proceso y de los principios de buena fe, igualdad, autonomía de la voluntad y realidad económica y, subsidiariamente, solicitó la aplicación de la presunción de costos prevista en el artículo 82 del Estatuto Tributario⁸. Frente al CREE, adicionalmente, invocó la vulneración del principio *non bis in idem*.

Mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión 312412018000120 del 21 diciembre de 2018⁹ (impuesto sobre la renta) y 900024 del 21 de diciembre de 2018¹⁰ (CREE), la DIAN mantuvo el rechazo de los costos y la sanción por inexactitud. Para ello concluyó que las operaciones realizadas con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. carecían de realidad económica, con fundamento en los siguientes hallazgos:

1. Respecto de Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en liquidación. - costos por valor de \$780.002.600

La DIAN concluyó que las operaciones carecían de realidad económica, con fundamento en las siguientes actuaciones:

- Profirió el Auto de Verificación 312382017001197 del 29 de noviembre de 2017, recibido en la dirección Carrera 39 No. 68C-53 Sur.
- El 15 de enero de 2018 citó al liquidador, Rafael Alberto Plazas, para comparecer el 30 de enero de 2018; sin embargo, este no atendió el requerimiento.
- El 22 de febrero de 2018 practicó visita de verificación en la dirección registrada en el RUT. En el acta dejó constancia de que no fue posible realizar la diligencia porque nadie atendió el llamado y de que el inmueble correspondía a una casa habitación sin condiciones para el almacenamiento y movilización de láminas de gran peso. La Administración tomó registro fotográfico de las condiciones del inmueble.
- Verificó que la sociedad no contaba con infraestructura física, logística, administrativa ni financiera suficiente para respaldar las operaciones reportadas.
- Estableció que no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía presuntamente comercializada.
- Verificó que, para el año gravable 2015, la sociedad no había presentado las declaraciones del impuesto sobre las ventas ni de retención en la fuente.

2. Respecto de Comercializadora Femexa S.A.S. – costos por valor de \$70.000.000.

La DIAN concluyó que las operaciones carecían de realidad económica debido a que:

- Profirió los Autos de Verificación o Cruce 312382017001198 del 29 de noviembre de 2017 y 312382017001206 del 5 de diciembre de 2017, remitidos a las direcciones registradas en el RUT, los cuales fueron devueltos por la causal de «dirección errada».
- El 15 de enero de 2018 citó al representante legal para comparecer el 30 de enero de 2018; no obstante, este no atendió el requerimiento.

⁸ En adelante ET

⁹ Folios 2 a 52 del archivo titulado «5. FOLIOS 401-470.pdf» de los antecedentes administrativos.

¹⁰ Folios 69 a 122 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-410.pdf» de los antecedentes administrativos.



- El 21 de febrero de 2018 practicó visita de verificación y constató que la dirección registrada en el RUT no correspondía a la nomenclatura existente en el sector, por lo que no fue posible ubicar a la sociedad.
- Verificó que la sociedad no contaba con infraestructura física, logística, administrativa ni financiera suficiente para respaldar las operaciones reportadas.
- Estableció que no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía presuntamente comercializada.
- Verificó que, para el año gravable 2015, la sociedad no había presentado las declaraciones del impuesto sobre la renta, del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, ni de retención en la fuente a las que estaba obligada.
- Finalmente, con ocasión a la investigación adelantada por la DIAN dentro del expediente IH 2014 2017 306, la sociedad fue declarada proveedor ficticio mediante la Resolución Sanción de Declaración de Proveedor Ficticio 322412017900062 del 26 de octubre de 2017, acto administrativo debidamente notificado y ejecutoriado el 18 de enero de 2018. Se aclara que dicha declaratoria fue posterior a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 por parte de Soluciones Integrales.

Adicionalmente, únicamente respecto de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, la DIAN advirtió que la demandante declaró costos por \$40.291.823.000 en el impuesto sobre la renta y por \$41.291.823.000 en la declaración del CREE, esto es, \$1.000.000.000 adicionales. Con fundamento en esa diferencia concluyó que dicho valor no era procedente como costo en la declaración del CREE y, por ello, mantuvo el correspondiente rechazo.

Soluciones Integrales interpuso los recursos de reconsideración en contra de las Liquidaciones Oficiales de Revisión¹¹. Reiteró los argumentos expuestos en respuesta a los requerimientos especiales y solicitó su revocatoria o, subsidiariamente, la aplicación de la presunción de costos prevista en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

No obstante, en el recurso interpuesto contra la liquidación oficial del CREE no formuló reparo alguno frente al rechazo del costo por \$1.000.000.000 derivado de la diferencia entre las declaraciones del impuesto sobre la renta y del CREE.

Finalmente, mediante las Resoluciones 992232019000198 del 19 de diciembre de 2019¹² (impuesto sobre la renta) y Resoluciones 009898 del 17 de diciembre de 2019¹³ (CREE), la DIAN resolvió los recursos de reconsideración interpuestos y confirmó las Liquidaciones Oficiales de Revisión y los fundamentos expuestos en ella. En esta última decisión precisó expresamente que la sociedad no manifestó inconformidad respecto del rechazo del costo por \$1.000.000.000.

Actuación en la vía judicial

Soluciones Integrales, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN practicó liquidaciones oficiales de revisión por los impuestos sobre la renta y CREE del año gravable 2015, así como de las resoluciones que resolvieron desfavorablemente los respectivos recursos de reconsideración.

Inicialmente, la demanda fue presentada ante los Juzgados Administrativos de Bogotá. No obstante, mediante auto del 21 de agosto de 2020, el Juzgado 39 Administrativo

¹¹ Folios 124 a 140 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-410.pdf» de los antecedentes administrativos y Folios 57 a 66 del archivo titulado «5. FOLIOS 401-470.pdf» de los antecedentes administrativos.

¹² Folios 80 a 104 del archivo titulado «5. FOLIOS 401-470.pdf» de los antecedentes administrativos.

¹³ Folios 151 a 172 del archivo titulado «4. FOLIOS 301-410.pdf» de los antecedentes administrativos.



del Circuito de Bogotá declaró su falta de competencia y ordenó remitir el expediente al Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Una vez recibido el proceso, el Tribunal inadmitió la demanda para que la parte actora subsanara diversas deficiencias formales relacionadas con la aportación de documentos, el poder y demás requisitos procesales. La demandante atendió el requerimiento y, al presentar la subsanación, manifestó además su intención de reformar la demanda para incluir la nulidad de los actos administrativos correspondientes a las liquidaciones oficiales del IVA de los períodos cuarto y quinto del año gravable 2015 y de las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos contra dichos actos.

Posteriormente, el despacho requirió nuevamente a la demandante para que aportara un poder que cumpliera con los requisitos legales, actuación que fue atendida dentro del término concedido.

No obstante, mediante auto del 11 de noviembre de 2022, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó la admisión de las pretensiones dirigidas contra los actos administrativos correspondientes a las liquidaciones oficiales de revisión del IVA de los períodos cuarto y quinto del año gravable 2015 y las resoluciones que resolvieron los respectivos recursos de reconsideración, al considerar que había operado la caducidad del medio de control respecto de dichos actos.

En consecuencia, el análisis efectuado en esta providencia se circunscribe a las pretensiones admitidas, esto es, las relacionadas con los actos administrativos que determinaron oficialmente los impuestos sobre la renta y sobre la renta para la equidad (CREE) del año gravable 2015.

DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones y normas violadas

Mediante apoderado judicial y en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

PRETENSIONES

PRIMERO:

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial No. 312412018000120 del 21 de diciembre de 2018 y la Resolución No. 992232019000198 del 19 de diciembre de 2019 que la confirma, actos administrativos mediante los cuales se modifica el valor del impuesto a pagar en la liquidación privada del impuesto de RENTA correspondiente al año gravable 2015 presentada por SOLUCIONES INTEGRALES UNION S.A.S.

SEGUNDO;

Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial No. 900024 del 17 de diciembre de 2019 proferidas por División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos a los Grandes Contribuyentes y la Resolución No 009898 del 17 de diciembre de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Jurídica de la DIAN del impuesto para la equidad CREE correspondiente al año gravable 2015 de SOLUCIONES INTEGRALES UNION S.A.S.



QUINTO:

Que, a consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de las declaraciones privadas de Renta, CREE e IVA de los bimestres 04 y 05 del año 2015 debidamente descritas en los hechos de la presente demanda.

SEXTO:

Que se condene a la parte demandada al pago de costas procesales.¹⁴

Indicó como normas vulneradas los artículos 4, 13, 16, 29, 83 y el numeral 5 del artículo 95 de la Constitución Política y los artículos 107, 683, literal f del artículo 684, 647, 648 y 771-2 del Estatuto Tributario¹⁵.

Concepto de violación y oposición

Los cargos del concepto de violación expuestos por la demandante y las correspondientes oposiciones formuladas en la contestación se resumen así:

Primer cargo: Vulneración del principio de realidad económica y de los principios de buena fe, autonomía de la voluntad privada, igualdad, justicia y equidad. Violación de los artículos 83 de la Constitución Política y 683 del ET. Aplicación del artículo 82 del ET.

1. La sociedad **demandante** sostuvo que la DIAN vulneró los principios de buena fe, autonomía de la voluntad privada y realidad económica al desconocer los costos derivados de las operaciones celebradas con sus proveedores. Señaló que dichas operaciones se encontraban respaldadas con facturas que cumplían los requisitos legales, estaban debidamente registradas en la contabilidad y correspondían al desarrollo de su actividad económica.

Afirmó que el rechazo de los costos desvirtuó la realidad económica de la empresa, al incrementar artificialmente la renta líquida y las bases gravables de los impuestos sobre la renta y CREE. Agregó que la DIAN sustentó su decisión en indicios obtenidos durante las investigaciones adelantadas a terceros, sin valorar la naturaleza de la actividad productiva de la sociedad ni los resultados económicos obtenidos durante el año gravable 2015.

Finalmente, sostuvo que la DIAN desconoció los principios de igualdad, justicia y equidad tributaria al abstenerse de aplicar los mecanismos previstos en los artículos 82, 683 y 684, literal f), del ET, los cuales, a su juicio, permitían determinar una carga tributaria acorde con la realidad económica de la contribuyente. En ese sentido, afirmó que existían mecanismos alternativos para establecer el impuesto sobre la renta a cargo, particularmente el previsto en el artículo 82 ibidem, cuya aplicación se encontraba vinculada con la facultad consagrada en el literal f) del artículo 684 del mismo estatuto. Señaló que dicha disposición permitía determinar una renta líquida ajustada a la realidad económica de la empresa durante el año gravable objeto de discusión, teniendo en cuenta la relación existente entre los ingresos obtenidos, los costos y gastos necesarios para el desarrollo de su actividad productiva y, en consecuencia, el monto del impuesto sobre la renta a cargo.

2. La **DIAN** señaló que, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, recaudó mediante requerimientos ordinarios, visitas de verificación, cruces de información

¹⁴ La sociedad demandante, dentro del término concedido para subsanar la demanda, acumuló pretensiones dirigidas a obtener la nulidad de los actos administrativos que modificaron la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 5 bimestre del año 2015. No obstante, mediante auto del 11 de noviembre de 2022, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó dichas pretensiones por haber operado la caducidad del medio de control respecto de tales actos administrativos. En consecuencia, el análisis efectuado en esta providencia se circunscribe a las pretensiones que fueron admitidas.

¹⁵ En adelante ET.



contable y fiscal y demás actuaciones probatorias, los elementos que desvirtuaban la realidad de las operaciones realizadas por la demandante con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S.

Sostuvo que la simulación podía acreditarse mediante indicios y que las facturas, los estados financieros y los registros contables no eran suficientes para demostrar la realidad de las operaciones cuando habían sido desvirtuados por las pruebas recaudadas durante la fiscalización. Asimismo, afirmó que el artículo 82 del ET no resultaba aplicable, por tratarse de un mecanismo excepcional previsto para la determinación del costo de activos y no para suplir la falta de prueba sobre la realidad de los costos o reconocer costos presuntos.

Finalmente, indicó que la actuación administrativa se adelantó con observancia del debido proceso y de las garantías de defensa y contradicción, por cuanto la demandante conoció oportunamente los motivos de la investigación, los costos cuestionados y las pruebas recaudadas durante el procedimiento.

Segundo cargo: Vulneración del principio de non bis in ídem.

1. La sociedad **demandante** sostuvo que la imposición de la sanción por inexactitud en las liquidaciones oficiales de revisión de los impuestos sobre la renta y CREE vulneró el principio *non bis in ídem*, pues ambas sanciones se fundamentaban en el rechazo de los mismos costos y en la aplicación del numeral 3.º del artículo 647 del ET.

Señaló que, aunque se tratara de tributos distintos, la conducta sancionada y los hechos que dieron lugar a las sanciones eran los mismos. En consecuencia, advirtió que la imposición de dos sanciones con fundamento en una misma conducta desconocía los principios de *non bis in ídem*, justicia y proporcionalidad, al exceder los límites del ejercicio de la potestad sancionatoria de la Administración.

2. Frente a este cargo, la **DIAN** no se pronunció en la contestación de la demanda.

Tercer cargo: Indebida aplicación del artículo 647 del ET.

1. La sociedad **demandante** sostuvo que la sanción por inexactitud prevista en los artículos 647 y 648 del ET requería demostrar que la inclusión de costos improcedentes dio lugar a un menor impuesto a cargo o a un mayor saldo a favor, circunstancia que, a su juicio, no fue acreditada por la DIAN.

Señaló que la Administración sustentó la modificación de la declaración del CREE en las pruebas obtenidas durante la fiscalización del impuesto sobre la renta y en indicios relacionados con la realidad de las operaciones cuestionadas. En su criterio, dichos elementos no eran suficientes para demostrar la improcedencia de los costos declarados ni para configurar los presupuestos exigidos para imponer la sanción por inexactitud.

2. Frente a este cargo, la **DIAN** solicitó confirmar la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados. Sostuvo que se encontraba acreditado que la demandante incluyó costos improcedentes en la declaración del impuesto sobre la renta, lo que dio lugar a un menor impuesto a cargo y hacía procedente la sanción prevista en el artículo 647 del ET.

Agregó que la demandante no cuestionó la tasación de la sanción, razón por la cual solicitó negar las pretensiones de la demanda y mantener la legalidad de los actos administrativos demandados.



SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

El **Tribunal** negó las pretensiones de la demanda, atendiendo las consideraciones que se exponen adelante. Los motivos del fallo impugnado y los argumentos de la alzada son los siguientes:

Primer cargo: Vulneración de los artículos 83 de la Constitución Política y 683 del ET, y desconocimiento de los principios de realidad económica, autonomía de la voluntad y justicia.

1. El **Tribunal** consideró que la DIAN demostró la simulación de las operaciones realizadas por la demandante con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. Para ello, la Administración adelantó una comprobación especial mediante autos de verificación o cruce, visitas, cruces de información con terceros y citaciones a los revisores fiscales.

Advirtió que los proveedores no atendieron las citaciones ni suministraron la información contable requerida, no fueron ubicados en las direcciones registradas en el RUT y carecían de infraestructura física, logística y de personal acorde con el volumen de las operaciones reportadas. Asimismo, no se acreditó el origen de las mercancías ni fue posible verificar la trazabilidad de los pagos en efectivo.

En consecuencia, el Tribunal concluyó que existían indicios suficientes para desvirtuar la realidad de las operaciones y que correspondía a la demandante acreditar su efectiva realización. Preciso que las facturas y los registros contables no bastaban para ese propósito, pues su valor probatorio podía ser desvirtuado mediante pruebas directas e indirectas. En consecuencia, consideró procedente el rechazo de los costos declarados.

2. La **parte demandante** insistió en que las actuaciones de fiscalización adelantadas por la DIAN no desvirtuaban la realidad de las operaciones celebradas con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. Cuestionó que la falta de comparecencia de los proveedores y las circunstancias advertidas respecto de su infraestructura y capacidad operativa se hubieran valorado en su contra.

Explicó que las diligencias de verificación y cruce fueron practicadas a finales de 2017 y comienzos de 2018, mientras que las operaciones cuestionadas tuvieron lugar en 2015. En su criterio, tales hallazgos, por ser posteriores a la realización de las transacciones, no demostraban su inexistencia y, por tanto, su valoración desconocía el principio de buena fe.

Asimismo, alegó que el Tribunal desconoció la realidad económica de la sociedad, pues el rechazo de una parte significativa de los costos alteró la relación entre ingresos y costos, dando lugar a la determinación de bases gravables que no reflejaban la realidad económica de la contribuyente durante el año 2015.

Segundo cargo: solicitud de aplicación de la figura de costos presuntos prevista en el artículo 82 del ET

1. En relación con la solicitud de reconocimiento de costos presuntos con fundamento en el artículo 82 del ET, el **Tribunal** sostuvo que no procedía su estimación, por cuanto la actora no demostró la existencia de las operaciones ni la causación efectiva de las



erogaciones invocadas. Preciso que dicho mecanismo no podía emplearse para suplir la insuficiencia probatoria del contribuyente.

2. La **parte demandante** insistió en la aplicación del artículo 82 del ET, pues dicha disposición autoriza la estimación indirecta de los costos cuando existan indicios de que el valor informado no es real o no pueda determinarse mediante pruebas directas. Por ello, sostuvo que la inexistencia de las operaciones determinada por la DIAN no impedía aplicar los costos presuntos y que debía valorarse integralmente la realidad económica de la sociedad.

Tercer cargo: Vulneración del principio non bis in ídem.

1. El **Tribunal** señaló que no se vulneró el principio *non bis in ídem* por la imposición de la sanción por inexactitud en los impuestos sobre la renta y CREE. Señaló que se trataba de tributos autónomos, con elementos y finalidades distintas, por lo que el incumplimiento de las obligaciones propias de cada uno podía dar lugar a sanciones independientes. Agregó que la unificación de ambos tributos mediante la Ley 1819 de 2016 no implicaba su identidad y, en consecuencia, no se configuraba un doble juzgamiento.

2. En cuanto al principio *non bis in ídem*, la **parte demandante** alegó que la imposición de la sanción por inexactitud en los impuestos sobre la renta y CREE implicaba sancionar dos veces los mismos hechos, pues los costos rechazados correspondían a las mismas operaciones económicas. Agregó que la unificación de ambos tributos mediante la Ley 1819 de 2016 evidenciaba la intención del legislador de integrarlos, por lo que debía privilegiarse el impuesto sobre la renta.

Cuarto Cargo: Aplicación indebida de los artículos 647 y 648 del ET.

1. El **Tribunal** señaló que no se configuró una diferencia de criterio, pues la Administración determinó que la demandante declaró costos de venta improcedentes, lo que derivó en un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor. En consecuencia, consideró procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

2. Respecto de este cargo, la **parte demandante** no formuló reparos específicos frente a esta conclusión ni desarrolló un cargo autónomo relacionado con la aplicación de los artículos 647 y 648 del ET. Las referencias a dichas disposiciones se limitaron a sustentar el cargo por vulneración del principio non bis in ídem.

PRONUNCIAMIENTO DE LAS PARTES

1. La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada. Sostuvo que las actuaciones de fiscalización se adelantaron dentro de los términos legales y permitieron establecer, con fundamento en los medios probatorios recaudados, la inexistencia de soporte suficiente para acreditar la realidad de las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados. En consecuencia, señaló que no se vulneró el principio de buena fe y la procedencia del rechazo de costos.

Asimismo, afirmó que no procedía la aplicación de los costos presuntos del artículo 82 del ET, al existir pruebas de la inexistencia de los costos y de la simulación de las operaciones. Finalmente, reiteró que no se vulneró el principio de *non bis in ídem*, por tratarse de tributos distintos, y que correspondía a la demandante demostrar la realidad de las operaciones.

2. El **Ministerio Público** guardó silencio.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso. Mediante el auto del 3 de abril de 2025¹⁶ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

PROBLEMAS JURÍDICOS

En los términos de los artículos 287, 320 y 328 del Código General del Proceso, compete a esta Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

- i) ¿Los elementos probatorios recaudados por la DIAN durante la actuación de fiscalización permitían desvirtuar la realidad de las operaciones registradas por la demandante con Aterfo Grupo Comercial S.A.S en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S y, en consecuencia, justificar el rechazo de los costos declarados en los impuestos sobre la renta y CREE correspondientes al año gravable 2015?
- ii) ¿Ante el desconocimiento de los costos declarados, resultaba aplicable el mecanismo de estimación de costos previsto en el artículo 82 del ET?
- iii) Adicionalmente, ¿La imposición de la sanción por inexactitud tanto en el impuesto de renta como en el CREE del 2015 vulnera el principio non bis in idem?

Advierte la Sala que, en el recurso de apelación, la parte demandante no formuló censura alguna frente a la decisión del Tribunal de mantener la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET. Por lo anterior, en virtud del artículo 328 del Código General del Proceso, la Sala concretará su análisis a los puntos expuestos del recurso, sin que haya lugar a pronunciamiento sobre la configuración de la sanción por inexactitud ni de una diferencia de criterios.

Análisis del caso concreto

1. Valoración probatoria de las operaciones realizadas con Aterfo Grupo Comercial S.A.S en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S y procedencia del rechazo de los costos declarados.

De acuerdo con el artículo 746 del ET, las declaraciones tributarias se encuentran amparadas por la presunción de veracidad, por lo que, en principio, se tienen como ciertos los hechos consignados por el contribuyente. No obstante, dicha presunción es de carácter legal y, por tanto, admite prueba en contrario cuando la Administración demuestra que los hechos declarados no corresponden a la realidad económica de las operaciones reportadas.¹⁷

En ese sentido, la presunción de veracidad puede desvirtuarse mediante cualquiera de los medios de prueba legalmente previstos. En particular, ocurre cuando se demuestra que las operaciones declaradas no existieron o que el negocio jurídico

¹⁶ SAMAI CE, índice 14.

¹⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 27873, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



presentado por las partes corresponde a una apariencia distinta de la realidad. Entre esas hipótesis se encuentra la simulación, definida por esta Sección como «una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo¹⁸».

En ese contexto, el artículo 771-2 del ET exige que los costos, deducciones e impuestos descontables se encuentren soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan los requisitos legales. Sin embargo, el cumplimiento de esas exigencias formales no limita las facultades de fiscalización de la DIAN, la cual puede verificar la realidad de las operaciones y, de ser el caso, rechazar los costos declarados¹⁹.

En ejercicio de dichas facultades, la Administración puede acudir a pruebas directas e indirectas con el fin de verificar la realidad de las operaciones reportadas por el contribuyente²⁰. La Sala ha precisado que la simulación constituye una situación que, por su propia naturaleza, difícilmente se acredita mediante prueba directa, pues quienes intervienen en el negocio aparente procuran precisamente ocultar la realidad económica subyacente. Por esa razón, la demostración de este fenómeno suele edificarse a partir de hechos indicadores objetivamente acreditados que, apreciados de manera conjunta y conforme a las reglas de la sana crítica, permitan inferir razonablemente la ausencia de correspondencia entre la operación documentada y la realidad económica efectivamente ocurrida.

En ese contexto, esta Sección ha señalado que para desvirtuar la realidad de las operaciones declaradas no es indispensable demostrar de manera directa la existencia de un acuerdo simulatorio entre las partes ni acreditar individualmente cada uno de los elementos de la operación cuestionada. Basta que el acervo probatorio revele circunstancias graves, concordantes y convergentes que permitan concluir razonablemente que la operación reportada carece de sustento económico real o que los documentos aportados no reflejan una transacción efectivamente realizada. En particular, esta Corporación ha reconocido que los indicios, apreciados de manera conjunta y conforme a las reglas de la sana crítica, pueden ser suficientes para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y acreditar la inexistencia o simulación de las operaciones examinadas²¹.

En consecuencia, la valoración judicial no debe recaer aisladamente sobre cada hecho indicador, sino sobre la fuerza demostrativa que surge de su apreciación conjunta. Por ello, circunstancias como la imposibilidad de ubicar al proveedor, la ausencia de infraestructura operacional, la falta de trazabilidad de la mercancía, las inconsistencias documentales o tributarias y la inexistencia de soporte sobre el origen de los bienes pueden adquirir especial relevancia cuando concurren simultáneamente y conforman una secuencia lógica capaz de desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria. En estos eventos, las facturas y registros contables acreditan la existencia de soportes documentales y registros de la operación, pero no necesariamente la efectiva ocurrencia del hecho económico cuando la controversia se centra en la realidad material de las transacciones declaradas.

Al respecto, los artículos 240 y 242 del Código General del Proceso reconocen que la prueba indiciaria constituye un medio probatorio autónomo y plenamente valorable, no residual ni subsidiario de la prueba directa, que le permite al juez formar convicción

¹⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 23823, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 24937, M.P. Milton Chaves García.

²⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia del 23 de mayo de 2024, exp. 27647, M.P. Wilson Ramos Girón.

²¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 5 de mayo de 2022, exp. 25759, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 18 de noviembre de 2021, exp. 25474, M.P. Milton Chaves García; y del 29 de julio de 2021, exp. 24827, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



sobre hechos relevantes del proceso cuando se presentan indicios graves, precisos, concordantes y convergentes. Su valoración debe efectuarse de manera conjunta, atendiendo a su gravedad, precisión, concordancia y convergencia, así como a su relación con los demás medios de prueba obrantes en el expediente.

En tales eventos, corresponde al contribuyente aportar elementos de convicción aptos para desacreditar el indicio, cuestionar la inferencia lógica construida por la Administración o demostrar la efectiva realización de las operaciones cuestionadas. En ese sentido, el artículo 167 del Código General del Proceso dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación invocan²².

Bajo ese marco conceptual, la Sala advierte que los actos acusados no se fundamentaron en un único hecho aislado ni en una sola irregularidad atribuible a los proveedores cuestionados. Por el contrario, la Administración estructuró su conclusión a partir de múltiples circunstancias concurrentes relacionadas con la capacidad operativa, ubicación, cumplimiento de obligaciones tributarias, trazabilidad de las mercancías y consistencia de la información reportada, cuyo valor probatorio debe apreciarse de manera integral. En consecuencia, se debe determinar si dichos elementos probatorios eran suficientes para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones y justificar el rechazo de los costos declarados.

Respecto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, la DIAN rechazó costos por valor de \$850.003.000, con fundamento en los siguientes indicios:

Impuesto sobre la renta. Vigencia 2015	
Proveedor – Costo rechazado	Indicios de la Administración
Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación - \$780.002.600	(i) La visita practicada por la DIAN evidenció que la dirección registrada correspondía a una vivienda sin condiciones aptas para el almacenamiento y movilización de materiales de gran peso; (ii) el liquidador no atendió la citación formulada por la DIAN; (iii) no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía comercializada; (iv) no registraba operaciones de comercio exterior ni proveedores que permitieran sustentar el volumen de mercancías presuntamente comercializadas; (v) presentaba inconsistencias entre la información exógena, las compras reportadas y los costos declarados; y (vi) el RUT fue suspendido por imposibilidad de ubicación.
Comercializadora Femexa S.A.S. - \$70.000.000	(i) La dirección registrada en el RUT resultó errada y no fue posible ubicar a la sociedad; (ii) el representante legal no atendió la citación formulada por la DIAN; (iii) no se acreditó infraestructura física, logística, administrativa ni financiera suficiente para respaldar las operaciones reportadas; (iv) no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía comercializada; (v) no registraba operaciones de comercio exterior ni proveedores que permitieran sustentar el volumen de mercancías presuntamente comercializadas; (vi) no presentó varias de las declaraciones tributarias a las que estaba obligada durante el año gravable 2015; y (vii) fue declarada proveedor ficticio.

Por su parte, **respecto del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, correspondiente al mismo año gravable**, la Administración rechazó costos por valor de \$1.850.003.000, con fundamento en los mismos hallazgos obtenidos durante la actuación de fiscalización:

Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE. Vigencia 2015	
Proveedor – Costo rechazado	Indicios de la Administración

²² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 27057, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación - \$780.002.600	(i) La visita practicada por la DIAN evidenció que la dirección registrada correspondía a una vivienda sin condiciones aptas para el almacenamiento y movilización de materiales de gran peso; (ii) el liquidador no atendió la citación formulada por la DIAN; (iii) no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía comercializada; (iv) no registraba operaciones de comercio exterior ni proveedores que permitieran sustentar el volumen de mercancías presuntamente comercializadas; (v) presentaba inconsistencias entre la información exógena, las compras reportadas y los costos declarados; y (vi) el RUT fue suspendido por imposibilidad de ubicación.
Comercializadora Femexa S.A.S. - \$70.000.000	(i) La dirección registrada en el RUT resultó errada y no fue posible ubicar a la sociedad; (ii) el representante legal no atendió la citación formulada por la DIAN; (iii) no se acreditó infraestructura física, logística, administrativa ni financiera suficiente para respaldar las operaciones reportadas; (iv) no existía evidencia suficiente sobre el origen de la mercancía comercializada; (v) no registraba operaciones de comercio exterior ni proveedores que permitieran sustentar el volumen de mercancías presuntamente comercializadas; (vi) no presentó varias de las declaraciones tributarias a las que estaba obligada durante el año gravable 2015; y (vii) fue declarada proveedor ficticio.

Nota: La controversia solamente recae sobre los costos asociados a Aterfo y Femexa por valor de \$850.003.000, dado que el ajuste autónomo por \$1.000.000.000 efectuado en la declaración del CREE no fue cuestionado en sede administrativa ni judicial²³.

Los anteriores elementos evidencian que la DIAN no sustentó el rechazo de los costos exclusivamente en la imposibilidad de ubicar a los proveedores en las direcciones registradas en el RUT. Por el contrario, la actuación de fiscalización permitió establecer un conjunto de circunstancias relacionadas con la capacidad operativa de las sociedades, la ausencia de soporte sobre el origen de las mercancías, el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, las inconsistencias de la información reportada y la inexistencia de elementos que permitieron verificar la trazabilidad económica de las operaciones.

Frente a los hallazgos anteriores, la demandante sostuvo que las operaciones cuestionadas se encontraban respaldadas con las facturas de venta expedidas por los proveedores, los registros contables correspondientes y los demás soportes allegados durante la actuación administrativa, los cuales, a su juicio, acreditaban la efectiva realización de las compras y la procedencia de los costos declarados. En particular, aportó los siguientes documentos:

- Estados de resultados comparativos de los años 2014 y 2015.
- Balance general de pruebas con movimientos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- Balance general comparativo con movimientos del 1 de enero al 31 de diciembre de 2015.
- Conciliación contable y fiscal de los renglones de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015.

²³ En la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN advirtió que la sociedad declaró costos por \$40.291.823.000 en el impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, mientras que en la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE registró costos por \$41.291.823.000, esto es, \$1.000.000.000 adicionales. Con fundamento en esa diferencia rechazó dicho valor como costo en la declaración del CREE. Aunque la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, no formuló reparo alguno frente a ese ajuste, circunstancia que fue expresamente advertida por la DIAN al resolver dicho recurso mediante la Resolución 009898 del 17 de diciembre de 2019. Asimismo, en la demanda y en el recurso de apelación tampoco se plantearon cargos concretos dirigidos a controvertir la legalidad de ese rechazo, razón por la cual dicho rechazo no constituye materia de discusión en esta instancia.



- Relación de las compras realizadas en cada uno de los bimestres del año 2015.
- Soportes de las transacciones efectuadas durante el año 2015 con las sociedades Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Afermexa S.A.S.
- Fotocopias de los soportes de los pagos realizados a Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Afermexa S.A.S.
- Contrato celebrado entre Soluciones Integrales Unión S.A.S. y el Ministerio de Defensa Nacional para el suministro de materiales de construcción destinados a las obras del Centro Militar Penitenciario (CPM) de Bello (Antioquia) y del Centro de Reclusión Militar (CRM) de Facatativá (Cundinamarca), junto con las respectivas actas de recibido a satisfacción.

Este medio de prueba fue aportado por la sociedad demandante con el fin de acreditar que las compras cuyo costo fue rechazado por la DIAN guardaban relación con el desarrollo de su actividad productora de renta. En particular, la demandante sostuvo que los materiales adquiridos a los proveedores cuestionados estaban destinados a la ejecución del contrato celebrado con el Ministerio de Defensa Nacional para el suministro de materiales de construcción requeridos en las obras del Centro Militar Penitenciario de Bello (Antioquia) y del Centro de Reclusión Militar de Facatativá (Cundinamarca), razón por la cual allegó el contrato y las respectivas actas de recibido a satisfacción.

Sin embargo, la Sala observa que tales documentos únicamente acreditan la existencia formal de registros documentales y contables asociados a las operaciones cuestionadas, mas no desvirtúan por sí solos los hechos indicadores acreditados por la Administración respecto de la capacidad operativa de los proveedores, la trazabilidad de las mercancías comercializadas, el origen de los bienes, las inconsistencias de la información reportada ni las demás circunstancias que llevaron a cuestionar la realidad económica de las transacciones declaradas.

En relación con el contrato y las actas de recibido aportadas al expediente, se advierte que dichos documentos únicamente permiten acreditar la existencia y ejecución del contrato celebrado con el Ministerio de Defensa Nacional y el destino que, según la demandante, tenían los materiales adquiridos, pero no desvirtúan los indicios recaudados por la DIAN respecto de la capacidad operativa de Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S., ni acreditan por sí mismos que las mercancías cuestionadas hubieran sido efectivamente suministradas por dichos proveedores.

La Sala observa que la demandante no estructuró en sede administrativa, ni fue planteado en sede judicial una defensa probatoria encaminada a demostrar la trazabilidad entre las compras cuestionadas, los inventarios y las ventas posteriores. No explicó ni acreditó de qué manera las mercancías adquiridas a Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. ingresaron al inventario de la sociedad, fueron posteriormente utilizadas en la ejecución de contratos o terminaron siendo vendidas a terceros.

En particular, esta Sección reitera que, las facturas aportadas por la demandante dan cuenta de una manifestación documental de la operación, pero no permiten establecer por sí mismas que las mercancías fueron efectivamente adquiridas, entregadas o comercializadas en las condiciones informadas. De igual manera, los registros contables acreditan el reconocimiento de la operación en la contabilidad del contribuyente, pero no controvierten las circunstancias advertidas por la DIAN sobre la



ausencia de infraestructura, la imposibilidad de verificar el origen de la mercancía o las inconsistencias detectadas en la actividad económica de los proveedores²⁴.

Aun cuando se tuviera por acreditada la existencia de pagos vinculados a las operaciones cuestionadas, ello no conduciría, por sí solo, a demostrar la realidad económica de las compras declaradas. La discusión planteada en este proceso no se centra en la circulación de recursos económicos, sino en la efectiva ocurrencia de las operaciones comerciales que sirven de fundamento a los costos declarado. Por ello, aunque para la época de los hechos el artículo 771-5 del ET no contemplaba restricciones para el reconocimiento fiscal de costos pagados en efectivo, dicha circunstancia resulta irrelevante en el presente asunto, pues la DIAN no cuestionó el medio de pago empleado, sino la realidad material de las operaciones reportadas.

Además, la demandante no explicó de manera concreta ni sustentó cómo los documentos aportados desvirtuaban cada uno de los hallazgos formulados por la DIAN. Particularmente, omitió desarrollar una argumentación dirigida a demostrar que los proveedores contaban con la capacidad económica, financiera, administrativa, logística y operativa necesaria para ejecutar las operaciones cuestionadas.

De igual forma, no acreditó la trazabilidad económica de las mercancías, es decir, la correspondencia entre las compras registradas, su incorporación a los inventarios y su posterior comercialización o utilización en el desarrollo de su actividad económica. Tales aspectos constituían el núcleo del debate planteado por la DIAN y, por tanto, debían ser objeto de una defensa específica y suficientemente respaldada durante la actuación administrativa, mediante la remisión de los medios de pruebas y explicaciones pertinentes, pues correspondía a la contribuyente cumplir con la carga de la prueba de demostrar la realidad económica y efectiva ejecución de las operaciones cuestionadas y desvirtuar los indicios de la Administración.

En ese sentido, la actividad de fiscalización adelantada por la DIAN estuvo encaminada a verificar si las operaciones registradas por la demandante tenían correspondencia con una actividad comercial efectivamente desarrollada por sus proveedores. Como resultado de esa actuación se obtuvieron diversos indicios que, apreciados de manera conjunta, permitían cuestionar razonablemente la existencia de las transacciones reportadas.

Por lo tanto, pese a que la demandante invocó la existencia de facturas y registros contables para sostener la realidad de las operaciones cuestionadas, su actividad argumentativa se limitó a reiterar la existencia de dichos documentos. En efecto, tanto en sede administrativa como judicial, la sociedad demandante no desarrolló una explicación concreta sobre el alcance demostrativo de esos medios de prueba ni indicó de qué manera estos desvirtuaban los hechos indicadores acreditados por la Administración. Por el contrario, se limitó a afirmar que las operaciones estaban soportadas documentalmente, sin construir un razonamiento probatorio orientado a desacreditar los indicios que sirvieron de fundamento a los actos acusados.

En este sentido ya se ha manifestado esta Sala al señalar que *«no se satisface la carga de la prueba con la simple remisión de cientos de folios o el suministro de miles de registros, sin identificar y precisar su alcance, sin relacionar su contenido con las glosas contenidas en los actos administrativos analizados, ni con las otras pruebas que obran en el expediente»*²⁵.

²⁴ Sentencias del 21 de junio de 2018, exp. 22154, M.P. Milton Chaves García; del 27 de mayo de 2021, exp. 23330, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 23 de mayo de 2024, exp. 27223, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁵ Sentencia 25000-23-37-000-2014-00383-01 (28937) del 10 de diciembre de 2025; C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



Particularmente, en el recurso de apelación la demandante no contravirtió de forma específica el análisis efectuado por el Tribunal respecto del alcance y fuerza demostrativa de las facturas y registros contables aportados. Tampoco explicó por qué dichos documentos permitían desvirtuar los indicios relacionados con la capacidad operativa de los proveedores, el origen de las mercancías o las demás inconsistencias identificadas durante la fiscalización.

Así las cosas, valorado el material probatorio en su conjunto y conforme a las reglas de la sana crítica, la Sala encuentra que la demandante no logró desvirtuar los hechos indicadores acreditados por la DIAN ni aportar elementos de convicción que permitieran reconstruir objetivamente la realidad económica de las operaciones cuestionadas.

La demandante centra buena parte de su argumentación en cuestionar aisladamente algunos de los hechos indicadores identificados por la Administración, especialmente aquellos relacionados con las visitas realizadas en 2017 y 2018. Sin embargo, el fundamento de los actos administrativos no descansa en un hallazgo individualmente considerado, sino en la valoración conjunta de todos los elementos probatorios recaudados durante la fiscalización. Por ello, aun cuando alguno de los indicios examinados pudiera carecer aisladamente de fuerza demostrativa suficiente, su apreciación integral mantiene la consistencia de la inferencia construida por la Administración.

Por lo tanto, la Sala concluye que los indicios recaudados por la DIAN desvirtuaron la presunción de veracidad de las declaraciones privadas del impuesto sobre la renta y CREE del año 2015, y la demandante no aportó elementos de convicción suficientes para acreditar la realidad de las operaciones registradas con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S.

Finalmente, la Sala considera que la DIAN no desconoció los principios de buena fe, realidad económica, autonomía de la voluntad ni justicia tributaria, pues el rechazo de los costos obedeció a la valoración conjunta de los elementos probatorios recaudados por la Administración, los cuales desvirtuaron la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, sin que la demandante aportara medios de convicción suficientes para acreditar la realidad de las operaciones que dieron lugar a los costos declarados. **En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.**

2. Procedencia de la estimación de costos presuntos de acuerdo con en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si, una vez rechazados los costos declarados por la demandante, resultaba procedente la aplicación subsidiaria del mecanismo de estimación previsto en el artículo 82 del ET.

El citado artículo desarrolla los principios de capacidad contributiva, justicia y equidad²⁶ tributaria, en cuanto permite estimar el costo de los activos enajenados cuando este no puede determinarse mediante prueba directa. De esta manera, buscar evitar que el impuesto sobre la renta recaiga sobre los ingresos brutos y garantizar que la tributación se determine sobre la renta líquida gravable, conforme al artículo 26 del ET²⁷.

Esta Sección²⁸ ha precisado que la finalidad del artículo 82 del ET no es relevar al contribuyente de la carga de acreditar los hechos constitutivos del costo, sino ofrecer

²⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 24 de julio de 2025, exp. 28397, y del 4 de diciembre de 2025, exp. 29859, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 14 de mayo de 2026, exp. 29445, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón.



un mecanismo de estimación cuando, demostrada la existencia económica de la operación o de la enajenación correspondiente, no sea posible establecer con precisión el valor del costo mediante prueba directa. En tal sentido, la disposición parte de la existencia cierta de un costo fiscalmente relevante, pero autoriza su determinación indirecta cuando su cuantificación presenta dificultades probatorias.

Por ello, la aplicación de la norma presupone una diferencia entre dos aspectos conceptualmente distintos: de una parte, la acreditación de la realidad de la operación económica que origina el costo y, de otra, la determinación de su valor. Mientras el primer aspecto corresponde al supuesto fáctico que habilita el reconocimiento fiscal del costo, el segundo se refiere únicamente a su cuantificación. El mecanismo previsto en el artículo 82 del ET opera respecto de este último aspecto, mas no respecto de la existencia misma de la operación. Esto, siguiendo el tenor literal de la norma, que señala. “Determinación de costos estimados y presuntos. Cuando existan indicios de que el **costo informado** por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo (...)”. Así la norma parte de la existencia del costo, difiriendo su aplicación únicamente a aquellos eventos en que el costo –como magnitud- no es real o no se conoce, caso en el cual se activa la consecuencia jurídica allí expuesta.

En consecuencia, la estimación indirecta del costo no constituye un instrumento para subsanar vacíos probatorios relacionados con la realidad económica de las transacciones declaradas, ni para reconocer costos respecto de adquisiciones cuya efectiva realización no haya sido demostrada. De admitirse lo contrario, la disposición terminaría sustituyendo la carga probatoria que recae sobre el contribuyente respecto de los hechos que invoca en su favor²⁹.

Por lo expuesto, el debate probatorio que busca resolver dicha disposición recae sobre el valor del activo enajenado y no sobre la existencia de las operaciones que originan el costo. De tal manera que, cuando no se acredita la realidad de las operaciones de compra que constituyen el costo, resulta improcedente acudir a dicho mecanismo.

En el caso concreto, la demandante no aportó elementos de convicción adicionales que permitieran demostrar la realidad de las compras efectuadas a Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. Precisamente, la controversia examinada en esta instancia no recae sobre la determinación del monto de un costo cuya existencia se encuentre demostrada, sino sobre la realidad misma de las operaciones que la demandante afirma haber realizado con Aterfo Grupo Comercial S.A.S. en Liquidación y Comercializadora Femexa S.A.S. Como se explicó previamente, la DIAN logró desvirtuar, mediante prueba indiciaria suficiente, la correspondencia entre los documentos aportados y los hechos económicos declarados.

En esas condiciones, la discusión no se ubica en el ámbito de la cuantificación de un costo cierto, supuesto que habilitaría la aplicación del artículo 82 del ET, sino en el plano previo de su existencia. Por esa razón, la estimación indirecta solicitada por la demandante resulta improcedente y por tanto, el cargo de apelación no prospera.

3. La sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET y análisis del principio *non bis in idem*.

²⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencias del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón; del 26 de junio de 2025, exp. 27343, y del 10 de julio de 2025, exp. 27848, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 20 de noviembre de 2025, exp. 27133, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



La Sala precisa que, aunque la configuración de la sanción por inexactitud no está en discusión porque no hizo parte del recurso de apelación, esta Sección debe revisar el cargo que sí fue presentado, consistente en la presunta vulneración del principio *non bis in ídem* por la imposición de la sanción respecto de los dos impuestos sobre la renta que fueron modificados mediante los actos acusados.

La sociedad demandante sostiene que la imposición de la sanción por inexactitud tanto en el impuesto sobre la renta como en el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE vulnera el principio *non bis in ídem*, pues ambas sanciones tienen origen en los mismos hechos y obedecen al rechazo de los mismos costos declarados.

Si bien el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE comparten algunos elementos, como el hecho generador, presentan diferencias sustanciales en sus elementos estructurales, su finalidad y el régimen jurídico que los regula. En primer lugar, ambos impuestos responden a finalidades diferentes. Mientras el impuesto sobre la renta constituye un tributo de carácter general cuyos recursos ingresan al presupuesto general de la Nación, el CREE fue concebido como un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión social.

En segundo lugar, difieren en cuanto a sus sujetos pasivos. El impuesto sobre la renta grava tanto a las personas naturales como a las personas jurídicas, en los términos previstos por la ley. En contraste, el CREE recaía exclusivamente sobre las personas jurídicas, sociedades y entidades asimiladas obligadas a declarar el impuesto sobre la renta.

También existen diferencias relevantes en la determinación de la obligación tributaria. La base gravable del CREE obedecía a reglas propias y comprendía un régimen de depuración más restringido que el previsto para el impuesto sobre la renta, al admitir un menor número de deducciones. De igual manera, cada tributo contaba con una tarifa diferente, reflejo de la distinta configuración legal de cada impuesto.

Efectivamente, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-235 de 2019, al comparar el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, precisó que, si bien ambos tributos comparten algunos elementos, cuentan con características propias que los diferencia:

“Diferencias conceptuales entre el impuesto sobre la renta y complementarios y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE –.

18. En el ordenamiento jurídico colombiano han sido incluidos algunos impuestos que pese a compartir algunas similitudes, se deben analizar a profundidad a fin de establecer su identidad o disparidad. Dicho estudio debe partir, primordialmente, de los elementos de toda obligación tributaria, a saber: i) sujetos (activo y pasivo), ii) hecho generador, iii) base gravable, y iv) tarifa.

(...)

21. Ambos impuestos, entonces, cuentan con características propias que los diferencian entre sí. Este Tribunal sostuvo sobre el particular en sentencia C-393 de 2016:

“El impuesto sobre la renta para la equidad CREE es un tributo semejante al impuesto sobre la renta, puesto que comparten algunos elementos comunes, como el hecho generador. En ese sentido, mientras que el CREE grava la obtención de ingresos susceptibles de generar riqueza, el impuesto sobre la renta grava los ingresos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio.

No obstante lo anterior, se diferencian en los siguientes aspectos, a saber: (i) el CREE es un impuesto de destinación específica para la financiación de programas de inversión

social en beneficio de la población más necesitada del país, mientras que el impuesto sobre la renta no posee esta cualidad, ya que su recaudo ingresa directamente al presupuesto general de la Nación; (ii) están obligados a declarar el CREE las personas jurídicas, sociedades y asimiladas declarantes del impuesto de renta, en cambio son sujetos del impuesto sobre la renta, tanto las personas naturales como las personas jurídicas; (iii) las tarifas son diferentes, la del CREE es del 9%, el impuesto sobre la renta es del 25% para personas jurídicas; (iv) en lo concerniente a la base gravable, la del CREE comprende menos deducciones que la del impuesto a la renta³⁰; (v) el sujeto pasivo del CREE está exonerado del pago de aportes parafiscales; por el contrario quienes paguen el impuesto sobre la renta no cuentan con este beneficio; (vi) el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE no se incorporó al Estatuto Tributario, por su parte el impuesto sobre la renta se rige por las normas del Estatuto Tributario; y, por último, (vii) el CREE no prevé una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que sus regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias.”

(...)

*22. Sin embargo, con la reforma tributaria introducida mediante la Ley 1819 de 2016, fueron adoptadas varias decisiones que variaron sustancialmente el panorama normativo antes expuesto, **no porque se incorporaran aspectos idénticos en ambos tributos, sino en razón a la voluntad del legislador de eliminar el CREE y unificarlo con el impuesto sobre la renta y complementarios.**” «Negrilla de la Sala»*

En ese contexto, la conducta sancionada por el artículo 647 del ET consiste en consignar datos inexactos en una declaración tributaria con incidencia en la determinación del tributo. En consecuencia, cuando un mismo hecho se refleja en declaraciones tributarias distintas, correspondientes a obligaciones tributarias autónomas, se configuran conductas infractoras igualmente independientes, pues cada declaración inexacta vulnera el deber de determinar correctamente el respectivo tributo y puede dar lugar a la imposición de la correspondiente sanción por inexactitud.

En este caso, si bien el rechazo de los costos declarados tuvo origen en los mismos hechos, la Administración modificó dos obligaciones tributarias distintas, correspondientes al impuesto sobre la renta y al impuesto sobre la renta para la equidad – CREE. En consecuencia, la sanción por inexactitud fue determinada de manera independiente para cada tributo, conforme con las bases gravables y las liquidaciones oficiales respectivas.

Por lo tanto, una vez confirmada la improcedencia de los costos declarados, se configura el supuesto previsto en el numeral 3 del artículo 647 del ET relativo a la inclusión de costos inexistentes o inexactos, circunstancia que hacía procedente la sanción impuesta por la Administración para cada tributo.

En ese orden de ideas, la Sala concluye que la imposición de la sanción por inexactitud tanto en el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto sobre la Renta – CREE, no vulnera el principio *non bis in idem*, pues no se trata de una doble sanción impuesta respecto de una misma obligación tributaria, sino de las consecuencias derivadas de la inexactitud declarada en dos tributos distintos. Por tanto, el cargo de apelación no prospera.

Conclusión

Con base en lo expuesto, la Sala reitera que:

i) La inexistencia o simulación de las operaciones que respaldan costos puede demostrarse a través de prueba indiciaria, sin necesidad de acreditar de manera directa la existencia de un acuerdo simulatorio. Basta con que los indicios debidamente acreditados, apreciados integralmente y conforme a las reglas de la sana crítica,

³⁰ Al respecto la Corte Constitucional señaló que se encuentran taxativamente señaladas en el artículo 22 de la ley 1607 de 2012.



permitan inferir de manera razonable y suficiente que la operación formalmente documentada carece de correspondencia con la realidad económica.

ii) La factura, la contabilidad y los soportes de pago demuestran la existencia formal de documentos y registros asociados a una operación; no obstante, carecen de aptitud para acreditar por sí solos su realidad económica cuando esta ha sido desvirtuada por la Administración mediante un acervo indiciario serio, concordante y convergente.

Por las razones expuestas, la Sala concluye que los cargos formulados en el recurso de apelación carecen de vocación de prosperidad, en tanto no desvirtúan la legalidad de los actos administrativos demandados ni las consideraciones que fundamentaron la decisión de primera instancia. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Costas

Se condena en costas a la parte apelante al no prosperar el recurso de apelación, de conformidad con el numeral 3 del artículo 365 del CGP. De conformidad con las reglas previstas en los numerales 1° a 8° del artículo 365 del CGP, el artículo 188 del CPACA y el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura, se condenará a la parte demandante en agencias en derecho en esta instancia con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, en cuanto se confirmará en su totalidad la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada por las razones expuestas en esta providencia.

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

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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