



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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 08-001-23-33-000-2022-00261-01 (29922)
Demandantes: Excedentes Caribbean Metal S.A.S, Ruby Esther Montaña Ardila y
Gabriel Antonio Barrios Martínez
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Temas: Impuesto sobre la Renta. Año 2016. Desconocimiento de costos.
Operaciones simuladas. Sanción por inexactitud. Sanción a los
representantes legales

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de diciembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió²:

PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda. Lo anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva del presente proveído.

SEGUNDO: Sin costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Excedentes Caribbean Metal S.A.S³ es una sociedad dedicada a la comercialización de desperdicios, desechos y chatarras.

El 20 de abril de 2017 presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2016, en la que registró saldo a pagar de \$39.871.000 y costos por \$13.764.286.000.

En ejercicio de sus facultades de fiscalización, el 21 de septiembre de 2020 la DIAN profirió el Requerimiento Especial 022382020000037⁴, mediante el cual propuso modificar la declaración privada de la sociedad al rechazar costos por \$6.145.756.000, al considerar que las operaciones realizadas con Yeni Adrina Salazar, Jorge Jhonathan Lievano Rubio, Jonathan Dorado Garcés, Harol Steven Salamanca Castillo, Ivonn Lorena Guerra Peña, Cristhian Alexander Marulanda Ariza, Lissetd Yohana Salamanca Castillo, Jesika Paola Cárdena Borbón y Angelica María Valderrama Gamboa, carecían de realidad económica. Asimismo, propuso imponer la sanción por inexactitud equivalente al 100% del mayor impuesto determinado, y las sanciones al representante legal y revisor fiscal.

El 15 de diciembre de 2020, Excedentes Caribbean dio respuesta al Requerimiento

¹ Ingresó al despacho el 7 de marzo de 2025.

² Samai Tribunal, índice 47, folios 1 a 19.

³ En adelante Excedentes Caribbean.

⁴ Folios 60 a 85 del artículo titulado «07_GO 2016 2019 527 Tomo 3 folio 401 a 495» de los antecedentes administrativos.



Especial⁵. Sostuvo que las operaciones cuestionadas se encontraban soportadas en los registros contables y en las facturas correspondientes, lo que acreditaba la procedencia de los costos declarados. Además, alegó que la DIAN practicó indebidamente las actuaciones de verificación respecto de los proveedores, lo que la condujo a desconocer la realidad económica tanto de estos como de las operaciones controvertidas. En consecuencia, afirmó que no era procedente el rechazo de los costos ni la imposición de la sanción por inexactitud.

Con la respuesta al Requerimiento Especial, la sociedad demandante aportó 2.034 folios de medios de prueba, entre los que se encontraban: (i) certificado de existencia y representación legal; (ii) anexo sobre la trazabilidad de los inventarios; (iii) impresiones de Google Maps de las direcciones correspondientes a Ivon Lorena Guerrero Peña (carrera 8 # 9-18) y a la dirección ubicada en la calle 9 # 7-116 A; (iv) facturas de compra a los proveedores y facturas de venta; (v) comprobantes de egreso, recibos de caja general, cheques de pago a proveedores y extractos de la cuenta bancaria del BBVA.

El 10 de junio de 2021 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No 02241202000031⁶, mediante la cual mantuvo el rechazo de los costos, la sanción por inexactitud y la sanción al representante legal y revisor fiscal.

Para sustentar esa decisión, la Administración tuvo en cuenta las actuaciones de verificación adelantadas respecto de los proveedores cuestionados, que incluyeron visitas a los domicilios registrados en el RUT y, en algunos casos, requerimientos de información. Asimismo, mediante autos comisorios solicitó al Banco BBVA copia del anverso y reverso de los cheques girados por Excedentes Caribbean a dichos proveedores.

Con fundamento en estas actuaciones, concluyó que la mayoría de los proveedores no pudieron ser ubicados porque las direcciones registradas en el RUT no existían o correspondían a estos y que la mayor parte de los cheques expedidos a su favor no fueron cobrado directamente por los beneficios, sino endosados a terceros, principalmente al señor Luis Carlos Páez Badillo. A partir de estos hallazgos, consideró que las operaciones carecían de realidad económica y, en consecuencia, confirmó el rechazo de los costos declarados.

El 17 de agosto de 2021, Excedentes Caribbean Metal S.A.S., Ruby Esther Montaña Ardila, en calidad de representante legal, y Gabriel Antonio Barrios Martínez, en calidad de revisor fiscal, interpusieron recurso de reconsideración⁷ en contra de la Liquidación Oficial de Revisión. En los recursos interpuestos sostuvieron que el acto administrativo se encontraba viciado de falsa motivación al desconocer el contenido del artículo 742 del ET y vulneró el derecho fundamental al debido proceso. Además de sostener la improcedencia de la sanción por inexactitud y la sanción impuesta al representante legal y revisor fiscal.

El 24 de junio de 2022 la DIAN profirió la Resolución 005107 del 24 de junio de 2022⁸, mediante la cual se resolvieron los 3 recursos de reconsideración interpuestos, y se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión.

⁵ Folios 91 del artículo titulado «07_GO 2016 2019 527 Tomo 3 folio 401 a 495» a 38 del archivo titulado «37_GO 2016 2019 527 Tomo 13 folio 2481 a 2547» de los antecedentes administrativos.

⁶ Folios 4 a 43 del artículo titulado «40_GO 2016 2019 527 Tomo 14 folio 2675 a 2733» de los antecedentes administrativos.

⁷ Folios 45 del artículo titulado «40_GO 2016 2019 527 Tomo 14 folio 2675 a 2733» a 31 del archivo titulado «42_GO 2016 2019 527 Tomo 14 folio 2779 a 2813» de los antecedentes administrativos.

⁸ Folios 15 a 47 del archivo titulado « 43_GO 2016 2019 527 Tomo 15 folio 2814 a 2839» de los antecedentes administrativos.



Actuación judicial

Dentro del término de caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Excedentes Caribbean Metal, Ruby Esther Montaña Ardila, en calidad de representante legal de la sociedad y destinataria de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, y Gabriel Antonio Barrios Martínez, en calidad de revisor fiscal y destinatario de las sanciones previstas en los artículos 658-1, 659 y 660 ibidem, presentaron demanda ante el Tribunal Administrativo del Atlántico en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 022412021000031 del 10 de junio de 2021 y la Resolución 005107 del 24 de junio de 2022.

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:

I. PRETENSIONES

PRIMERA. Que son nulas las actuaciones administrativas contenidas en la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 022412021000031** de fecha junio 10 de 2021, proferida por División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuesto de Barranquilla (DIAN), mediante la cual se modificó a **EXCEDENTES CARIBBEAN METALS S.A.S.** su liquidación privada No. 91000416680654 de fecha abril 20 de 2017 del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2016, se impuso a la sociedad sanción por inexactitud y se impuso a mis poderdantes **RUBY ESTHER MONTAÑO ARDILA y GABRIEL ANTONIO BARRIOS MARTÍNEZ** sanción pecuniaria por valor de \$76.822.000 de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario y, la **RESOLUCIÓN DE RECURSO** No. 005107 de fecha junio 24 de 2022, “por la cual se resuelven tres (3) recursos de reconsideración”, proferida por el Subdirector de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), por la cual se falló el recurso de Reconsideración, confirmando la Liquidación Oficial y las sanciones antes mencionadas.

SEGUNDA. Que, como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad **EXCEDENTES CARIBBEAN METALS S.A.S.**, declarando que la liquidación privada No. 91000416680654 de fecha abril 20 de 2017 del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2016 se encuentra en firme y en consecuencia la sociedad no está obligada a pagar el mayor impuesto determinado ni la sanción que por inexactitud se le impuso, al igual que la impuesta a mis poderdantes **RUBY ESTHER MONTAÑO ARDILA y GABRIEL ANTONIO BARRIOS MARTÍNEZ** con base en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

Indicó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política y los artículos 683, 708, 742, 744, 771-2 y 869 del Estatuto Tributario⁹.

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: Nulidad de los actos demandados por infracción de las normas en que debían fundarse, expedición irregular y falsa motivación, por desconocimiento del principio de correspondencia y vulneración del debido proceso.

⁹ En adelante ET.



1. La parte **demandante** sostuvo que los actos demandados fueron expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse, falsa motivación y vulneración del debido proceso. Explicó que la DIAN desconoció los costos asociados a nueve proveedores con fundamento en visitas de verificación practicadas varios años después del período gravable investigado, en las que no fue posible ubicarlos en los domicilios registrados en el RUT.

Advirtió que, una vez notificado el requerimiento especial y presentada su respuesta, la DIAN continuó adelantando actuaciones probatorias, cuyos resultados fueron incorporados en la Liquidación Oficial de Revisión sin que pudiera controvertirlos previamente. A su juicio, ello vulneró el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, pues esta última adicionó nuevos fundamentos probatorios sin acudir a la ampliación del requerimiento especial prevista en el artículo 708 del ET, con la consecuente vulneración del debido proceso y del derecho de defensa.

2. La **DIAN** señaló que no desconoció el principio de correspondencia, debido a que el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración se sustentaron en la misma glosa, relativa al rechazo de costos por \$6.145.756.000 asociados a operaciones que consideró carentes de realidad económica. En ese sentido, afirmó que la parte demandante no fue sorprendida con hechos o glosas nuevas, sino que la liquidación oficial desarrolló y complementó la valoración probatoria expuesta en el requerimiento especial.

Agregó que las circunstancias relacionadas con la imposibilidad de ubicar a los proveedores y con el cobro de los cheques constituían elementos de valoración probatoria y no hechos nuevos. Finalmente, indicó que no practicó pruebas con posterioridad a dicho acto, sino que incorporó documentos provenientes de otros expedientes administrativos que fueron puestos en conocimiento de la parte demandante.

Segundo cargo: Nulidad de los actos demandados por infracción de los artículos 742 y 771-2 del ET e indebida valoración probatoria.

1. La parte **demandante** sostuvo que los actos demandados desconocieron los artículos 742 y 771-2 del ET, debido a que la DIAN rechazó los costos declarados con fundamento en una indebida valoración de la prueba indiciaria y sin desplegar una actividad probatoria suficiente para demostrar la inexistencia de las operaciones. Señaló que, si bien la Administración está facultada para verificar la realidad de las transacciones, el rechazo de los costos exige acreditar, mediante pruebas idóneas, que estas carecieron de realidad económica.

Indicó que la DIAN sustentó la supuesta simulación principalmente en las visitas de verificación practicadas a los proveedores, de las cuales concluyó que no pudieron ser ubicados en las direcciones registradas en el RUT. No obstante, afirmó que dichas diligencias, realizadas aproximadamente tres años después de efectuadas las operaciones, resultaban insuficientes para desvirtuar su realidad, pues la Administración omitió adelantar otras actuaciones tendientes a establecer el paradero de los proveedores o a verificar la información registrada en el RUT.

Finalmente, sostuvo que las operaciones se encontraban soportadas en facturas que cumplían los requisitos previstos en el artículo 771-2 del ET, así como en registros contables, comprobantes de pago y demás documentos allegados durante la actuación administrativa. Agregó que la DIAN no desvirtuó la contabilidad ni la trazabilidad de los



inventarios, por lo que incumplió la carga probatoria que le correspondía y desconoció el material probatorio obrante en el expediente.

2. La **DIAN** sostuvo que las pruebas recaudadas durante la actuación administrativa desvirtuaban la presunción de veracidad de la declaración privada y acreditaban la inexistencia de las operaciones cuestionadas. Señaló que las visitas de verificación no constituyeron el único sustento de la glosa, sino que, junto con los autos de verificación, las declaraciones del contribuyente, la información bancaria y los demás elementos probatorios obrantes en el expediente, permitieron concluir que los proveedores no pudieron ser ubicados, carecían de capacidad operativa y económica, no fueron reportados por terceros y que los cheques girados a su favor fueron cobrados, en su mayoría, por una misma persona.

Agregó que no se encontraba obligada a consultar otras fuentes para verificar las direcciones registradas en el RUT, debido a que tales direcciones correspondían a la información reportada por los propios proveedores. Asimismo, sostuvo que las facturas, los registros contables y los demás documentos allegados por la parte demandante únicamente demostraban la existencia formal de las operaciones, mas no su efectiva realización, la cual había sido desvirtuada con el material probatorio recaudado.

Finalmente, afirmó que, una vez desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración, correspondía a la parte demandante demostrar la realidad de las operaciones y la procedencia de los costos declarados. Sin embargo, consideró que las pruebas aportadas, resultaban insuficientes para acreditar la existencia material de las transacciones controvertidas.

Tercer cargo: Nulidad de los actos demandados por desconocimiento del procedimiento especial previsto para el abuso en materia tributaria.

1. La parte **demandante** sostuvo que los actos acusados vulneraron los artículos 869 a 869-2 del ET y el debido proceso, debido a que la DIAN fundamentó el rechazo de los costos en supuestos de fraude fiscal y abuso en materia tributaria que no fueron planteados en el requerimiento especial. A su juicio, ello desconoció el principio de correspondencia entre dicho acto y la liquidación oficial de revisión, al impedirle ejercer su derecho de defensa respecto de esos argumentos.

Agregó que, si la Administración pretendía reclasificar las operaciones como constitutivas de abuso en materia tributaria, debía adelantar el procedimiento especial previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET, mediante la expedición de un emplazamiento especial previo al requerimiento especial. En consecuencia, afirmó que los actos demandados fueron expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse y con falsa motivación.

2. Frente a este cargo, la **DIAN** solicitó que no estaba obligada a adelantar el procedimiento previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET, por cuanto en ningún momento imputó a la demandante una conducta constitutiva de abuso en materia tributaria ni recaracterizó las operaciones cuestionadas. Señaló que el proceso se adelantó en ejercicio de las facultades generales de fiscalización y determinación oficial del tributo, con el único propósito de verificar la realidad material de las operaciones declaradas como costos, para lo cual resultaba procedente el procedimiento ordinario de revisión, sin que se vulnerara el debido proceso.

Cuarto cargo: Improcedencia de la sanción por inexactitud y de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET.



1. La parte **demandante** sostuvo la improcedencia de la sanción por inexactitud, debido a que no se configuraban los presupuestos previstos en los artículos 647 y 648 del ET. Al efecto, señaló que la DIAN no demostró la existencia de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados con incidencia en la determinación del tributo. Agregó que los costos rechazados se encontraban soportados en facturas que cumplían los requisitos del artículo 771-2 ibidem y en la contabilidad de la sociedad.

Asimismo, sostuvo que tampoco procedía la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET impuesta al representante legal y al revisor fiscal, dado que esta depende de la configuración de la sanción por inexactitud. Añadió que, en todo caso, la DIAN desconoció el carácter anual de dicha sanción al imponerla con ocasión de los procesos de determinación del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondientes al año gravable 2016, y por lo cual, solicitó que se revocara la sanción impuesta en los actos de determinación del CREE, por estimar que la sanción debía subsistir únicamente respecto del procedimiento de determinación del impuesto sobre la renta.

2. Frente a este cargo, la **DIAN** sostuvo que la sanción por inexactitud era procedente, debido a que se configuró el supuesto previsto en el artículo 647 del ET al haberse demostrado que la demandante incluyó costos cuya realidad material no fue acreditada, lo que dio lugar a un menor impuesto a cargo. En consecuencia, afirmó que el rechazo de dichos costos justificaba la imposición de la sanción por inexactitud.

Señaló que la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET fue correctamente impuesta al representante legal y al revisor fiscal, por cuanto aprobaron la declaración de renta con las irregularidades advertidas por la Administración. Agregó que no existió una indebida acumulación de sanciones, dado que el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) son tributos autónomos y de periodicidad anual, lo que permitía imponer la sanción en cada uno de los respectivos procesos de determinación.

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: Valoración probatoria de las operaciones realizadas por Excedentes Caribbean Metal. Procedencia del rechazo de los costos declarados.

1. El **Tribunal** negó las pretensiones de la demanda al considerar que la DIAN logró desvirtuar la realidad de las operaciones comerciales que la sociedad demandante afirmó haber celebrado con nueve proveedores, las cuales respaldaban los costos de ventas por valor de \$6.145.756.000, declarados en el impuesto sobre la renta del año 2016.

Señaló que la DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización acreditó, por medio de la realización de visitas de verificación, inspecciones, cruces de información, testimonios, y demás elementos de prueba recaudados, que varios de los proveedores no fueron ubicados en los domicilios registrados, carecían de infraestructura física y capacidad operativa para desarrollar la actividad económica reportada y presentaban inconsistencias que constituían indicios de la inexistencia de las operaciones investigadas.



Con fundamento en la valoración conjunta del material probatorio, el Tribunal concluyó que las facturas y demás soportes contables allegados únicamente acreditaban la existencia formal o documental de las transacciones, mas no su efectiva realización. En consecuencia, consideró que la DIAN demostró, a través de prueba indiciaria, la simulación de las operaciones controvertidas y, por ende, encontró procedente el rechazo de los costos declarados.

2. La **parte demandante** insistió en que el Tribunal valoró indebidamente la prueba indiciaria recaudada durante la actuación administrativa, debido a que la supuesta inexistencia de las operaciones se sustentó principalmente en las visitas de verificación practicadas a los proveedores, las cuales, a su juicio, resultaban insuficientes para desvirtuar la realidad de las transacciones. Reiteró que la DIAN incumplió el deber de agotar una actividad probatoria suficiente y que, en consecuencia, incurrió en falsa motivación al fundamentar el rechazo de los costos en hechos indicadores que no se encontraban debidamente acreditados.

Además, sostuvo que las operaciones estaban soportadas en facturas, registros contables, comprobantes de pago y en la trazabilidad de los inventarios, sin que la Administración hubiera desvirtuado dichos medios de prueba. Agregó que la DIAN debió adelantar actuaciones adicionales para ubicar a los proveedores y efectuar una valoración integral del material probatorio aportado.

Segundo cargo: Nulidad de los actos demandados por desconocimiento del principio de correspondencia y omisión del procedimiento especial previsto para el abuso en materia tributaria.

1. En relación con la utilización de un procedimiento que no correspondía (pues se estaba argumentando un abuso en materia tributaria) y el desconocimiento del principio de correspondencia, el **Tribunal** no se pronunció en la sentencia de primera instancia.

2. La **parte demandante** reiteró que la Liquidación Oficial de Revisión vulneró el principio de correspondencia, al incorporar consideraciones relacionadas con fraude fiscal y abuso en materia tributaria que no habían sido planteadas en el requerimiento especial, lo que, a su juicio, vulneró su derecho de defensa. Sostuvo que, si la DIAN pretendía calificar las operaciones como constitutivas de abuso en materia tributaria, debía adelantar el procedimiento especial previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET.

Tercer cargo: Improcedencia de la sanción de inexactitud y la sanción al representante legal y revisor fiscal.

1. En relación con las sanciones impuestas a los demandantes, el **Tribunal** no se pronunció en la sentencia de primera instancia.

2. En cuanto a este cargo, la **parte demandante** reiteró la improcedencia de la sanción por inexactitud, por cuanto la DIAN no demostró la existencia de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados con incidencia en la determinación del tributo. Sostuvo que los costos cuestionados se encontraban soportados en facturas que cumplían los requisitos previstos en el artículo 771-2 del ET, así como en la contabilidad y demás soportes de la sociedad, por lo que no se configuraban los presupuestos previstos en los artículos 647 y 648 ibidem.

Asimismo, insistió en la improcedencia de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, al depender esta de la configuración de la sanción por inexactitud. Agregó que la DIAN desconoció el carácter anual de dicha sanción al imponerla con ocasión de los procesos de determinación del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta



para la equidad (CREE) correspondientes al año gravable 2016 y, por tal razón, solicitó que se revocara la sanción impuesta en el procedimiento de determinación del CREE, al estimar que la sanción debía subsistir únicamente respecto del procedimiento de determinación del impuesto sobre la renta.

PRONUNCIAMIENTO DE LAS PARTES

1. La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada, al considerar que el Tribunal valoró adecuadamente el material probatorio y concluyó acertadamente que las operaciones cuestionadas carecían de realidad económica. Reiteró que las pruebas recaudadas durante la actuación administrativa desvirtuaron la presunción de veracidad de la declaración privada y demostraron el carácter ficticio de las operaciones. En ese sentido, sostuvo que la parte demandante no logró desvirtuar los indicios acreditados por la Administración ni demostrar la existencia material de las compras cuestionadas.

Señaló que no se vulneró el principio de correspondencia, por cuanto la liquidación oficial de revisión se sustentó en las mismas glosas propuestas en el requerimiento especial, sin introducir hechos nuevos, sino desarrollando y complementando la valoración probatoria que soportaba el rechazo de los costos. Agregó que la Administración no calificó las operaciones como constitutivas de abuso en materia tributaria, razón por la cual no era procedente el procedimiento previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET.

Finalmente, sostuvo que eran procedentes tanto la sanción por inexactitud como la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET impuesta a la representante legal y al revisor fiscal, por cuanto se acreditó la inclusión de costos inexistentes en la declaración y se configuraban los presupuestos previstos en los artículos 647 y 658-1 ibidem.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

PROBLEMAS JURÍDICOS

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

- i) ¿Desvirtuó la DIAN la realidad de las operaciones realizadas por Excedentes Caribbean con los proveedores cuestionados y, en consecuencia, era procedente el rechazo de los costos declarados en el impuesto sobre la renta del año gravable 2016?
- ii) ¿Desconocieron los actos demandados el principio de correspondencia y vulneraron el debido proceso al incorporar nuevos medios de prueba que no fueron planteados en el requerimiento especial? ¿Debía la Administración adelantar el procedimiento especial previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET?
- iii) ¿Eran procedentes la sanción por inexactitud impuesta a Excedentes Caribbean Metal S.A.S. y la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET impuesta a la representante legal y al revisor fiscal?



Análisis del caso concreto

1. Valoración probatoria de las operaciones realizadas y procedencia del rechazo de los costos declarados.

La DIAN rechazó costos por valor de \$6.145.756.000, al considerar que las operaciones que los sustentaban carecían de realidad económica. Para ello, señaló que: i) varios de los proveedores no pudieron ser ubicados en los domicilios registrados en el RUT, debido a que las direcciones no existían, correspondían a predios baldíos o funcionaban terceros distintos de los reportados como proveedores; ii) la mayoría de los cheques girados por la demandante a favor de dichos proveedores fueron cobrados mediante endoso por terceros, principalmente por una misma persona.

Con fundamento en esos elementos, concluyó que las operaciones cuestionadas eran inexistentes o simuladas y rechazó los costos declarados. El Tribunal confirmó la actuación administrativa al considerar que los indicios recaudados por la DIAN desvirtuaban la realidad de las operaciones y que los documentos aportados por la contribuyente únicamente acreditaban su existencia formal, mas no su efectiva realización.

La parte demandante afirmó que el Tribunal valoró indebidamente la prueba indiciaria recaudada por la DIAN, principalmente, en la imposibilidad de ubicar a los proveedores en las direcciones registradas en el RUT y en el cobro de los cheques por terceros. A su juicio, tales circunstancias resultaban insuficientes para desvirtuar la realidad de las operaciones, máxime cuando la Administración no agotó una actividad probatoria suficiente ni valoró las facturas, los registros contables, los comprobantes de pago y los documentos relacionados con la trazabilidad de los inventarios.

Además, reiteró que los actos demandados desconocieron el principio de correspondencia y que, de considerar que las operaciones configuraban un supuesto de abuso en materia tributaria, la DIAN debía adelantar el procedimiento especial previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET. Finalmente, insistió en la improcedencia de la sanción por inexactitud y de la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET.

De acuerdo con el artículo 746 del ET, las declaraciones tributarias se encuentran amparadas por la presunción de veracidad, en virtud del cual se presumen ciertos los hechos consignados por el contribuyente mientras no sean desvirtuados mediante prueba en contrario. 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.¹⁰

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 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 cabo¹¹».

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

¹⁰ 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.

¹¹ 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.



restringe las facultades de fiscalización de la DIAN, que puede verificar la realidad de las operaciones declaradas y, de ser el caso, rechazar los costos cuando establezca que carecen de sustento económico real¹².

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 contribuyente¹³. 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.

Precisamente porque los acuerdos simulatorios, por regla general, no dejan evidencia directa de la verdadera intención de las partes, la prueba de la simulación suele descansar en un conjunto de indicios graves, concordantes y convergentes y su relación con los demás medios de prueba que, apreciados en su conjunto, permitan inferir razonablemente que la realidad económica difiere de la apariencia jurídica exteriorizada¹⁴. Por ello, un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria y demostrar la simulación de las operaciones¹⁵.

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 se revele 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 examinadas¹⁶.

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 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 ese orden de ideas, la valoración judicial no debe recaer aisladamente sobre cada hecho indicador, sino sobre la fuerza demostrativa que surge de su apreciación conjunta. Por ello, cuando concurren simultáneamente 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. Por lo tanto, le 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

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 15 de octubre de 2021, exp. 24937, M.P. Milton Chaves García.

¹³ 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.

¹⁴ Artículo 242 de la Ley 1564 de 2012: «El juez apreciará los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obren en el proceso».

¹⁵ Sentencia del 23 de mayo de 2024. Exp. 27419. C.P. Milton Chaves García. sentencia del 23 de marzo de 2023. Exp. 27092, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ 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.



Proceso dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación invocan¹⁷.

Por lo tanto, atendiendo a la carga dinámica de la prueba, inicialmente, corresponde al contribuyente acreditar los hechos y factores que sustentan los conceptos que disminuyen el impuesto a cargo. Si este acredita inicialmente, en principio, la existencia de las operaciones corresponde a la Administración desvirtuarlas mediante un acervo probatorio suficiente. No obstante, cuando la DIAN aporta pruebas directas o un conjunto de indicios que cuestionan fundadamente la realidad de las operaciones declaradas, la carga probatoria retorna al contribuyente, quien deberá demostrar, mediante elementos de convicción suficientes, que dichas operaciones efectivamente ocurrieron y que los valores registrados en la declaración corresponden a la realidad económica. De ahí que el Juez tendrá que verificar si las partes asumieron la carga probatoria a que haya lugar, conforme lo dispuesto en el artículo 167 de la Ley 1564 de 2012¹⁸.

En el caso en concreto, la DIAN rechazó costos por valor de \$6.145.756.000, al considerar que carecían de realidad económica, con fundamento en los siguientes medios de prueba:

Impuesto sobre la renta. Vigencia 2016	
Proveedor – Costo rechazado	Indicios de la Administración
Yenni Adriana Salazar \$775.974.175	(i) Auto de Verificación o Cruce No. 022382019000041 (29/01/2019), devuelto por causal «No reside» y publicado en la web de la DIAN; (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, donde funcionaba otra sociedad; (iii) recepción de copia de cheques y relación de facturas; (iv) consulta de información exógena, encontrando que el 83 % de las compras provenían de un único proveedor (Rodolfo Antonio Ortega Rodríguez), quien no fue reportado por terceros por el monto de ingresos declarado.
Jonathan Dorado Garcés \$1.636.626.100	(i) Auto No. 322392019000106 (06/02/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, estableciendo que correspondía a un predio baldío sin nomenclatura, por lo que no fue posible ubicar al proveedor.
Jorge Jonathan Liévano Rubio \$1.176.574.663	(i) Auto No. 322392019000108 (06/02/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, concluyendo que la dirección no existía y que el contribuyente era imposible de localizar.
Harol Steven Salamanca Castillo \$403.064.906	(i) Auto No. 322392019000108 (06/02/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, constatando que el proveedor no se encontraba en la dirección.
Ivonn Lorena Guerrero Peña \$1.394.758.531	(i) Auto No. 322392019000884 (20/08/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, donde no fue ubicado el proveedor.
Cristian Alexander Marulanda Ariza \$393.881.588	(i) Auto No. 322392019000882 (12/08/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, verificando que la dirección no existía en Chía.
Lizzetd Yohana Salamanca Castillo \$132.130.000	(i) Auto No. 322392019000883 (12/08/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, concluyendo que la dirección no existía y que el municipio no cuenta con transversales.
Jesika Paola Borbon Cárdenas \$139.050.000	(i) Auto No. 322392019000880 (12/08/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT, verificando que la dirección no existía y que no fue posible ubicar a la contribuyente.

¹⁷ 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.



Angélica María Valderrama Gamboa \$93.695.000	(i) Auto No. 322392019000881 (12/08/2019); (ii) visita al domicilio registrado en el RUT; la vivienda estaba cerrada y una residente manifestó no conocer a la contribuyente.
Otras actuaciones	(i) Autos Comisorios 002, 003, 004 y 005 (21/04/2021) al BBVA para obtener copia del anverso y reverso de los cheques; (ii) la mayoría de los cheques fueron endosados a terceros, principalmente a Luis Carlos Páez Badillo.

La Sala advierte que los indicios no tienen idéntica intensidad respecto de todos los proveedores cuestionados. Sin embargo, ello no desvirtúa la conclusión alcanzada, puesto que en cada uno de los casos se acreditaron hechos objetivos que razonablemente permitían cuestionar la realidad económica de las operaciones declaradas. En algunos eventos tales hechos se relacionaron con inconsistencias en la información registral, imposibilidad material de ubicación de los proveedores, ausencia de infraestructura mínima o inconsistencias detectadas en la información tributaria reportada; y en otros, además, con la forma atípica en que fueron canalizados los pagos. Por consiguiente, aun analizados individualmente, los elementos recaudados resultaban suficientes para trasladar nuevamente al contribuyente la carga de demostrar la efectiva realización de las operaciones.

Con fundamento en las pruebas obrantes en el expediente, la Sala considera que la DIAN logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Excedentes Caribbean correspondiente al año 2016. En efecto, la Administración acreditó una serie de circunstancias objetivas que, apreciadas en conjunto, constituyen indicios graves, concordantes y convergentes de la inexistencia de las operaciones que soportan los costos cuestionados.

En primer lugar, se encuentra demostrado que varios de los proveedores reportaron en el RUT direcciones que no existían, correspondían a predios baldíos o no podían ser ubicadas dentro de la nomenclatura oficial de los municipios correspondientes. Es decir, correspondían a información falaz. Tales circunstancias no evidencian simplemente la imposibilidad de ubicar a los proveedores varios años después de realizadas las operaciones, sino inconsistencias objetivas en la información registrada por estos ante la Administración Tributaria que, si bien corresponde a un registro de la DIAN, es la información mínima, junto con el certificado de existencia y representación legal, que usualmente es valorada al momento de hacer el estudio de conocimiento de un proveedor. En consecuencia, se trata de hechos indicadores que exceden la mera falta de localización posterior de los contribuyentes y cuestionan la realidad misma de los sujetos con quienes se afirmó haber realizado las operaciones.

En segundo lugar, se encuentra acreditado que la mayoría de los cheques girados a favor de los proveedores fueron endosados a terceros, principalmente al señor Luis Carlos Páez Badillo. Dicha circunstancia constituye un indicio relevante de la ausencia de normalidad económica en las operaciones declaradas, especialmente porque dicho fenómeno se presentó de manera reiterada respecto de distintos proveedores.

La Sala precisa que el cuestionamiento no recae sobre la validez jurídica del endoso, figura legítimamente prevista por el ordenamiento mercantil. Lo relevante para el caso es que múltiples proveedores distintos habrían endosado reiteradamente los pagos a una misma persona, sin que en el expediente exista un intento de análisis de la circunstancia o explicación comercial, contractual o económica que permita comprender dicha circunstancia. Es precisamente la reiteración de ese patrón respecto de diversas operaciones y proveedores lo que constituye un hecho indicador relevante dentro de la valoración conjunta de la prueba, por lo que el demandante debió procurar generar una prueba para desvincular a sus beneficiarios finales de ese tercero al que



los proveedores endosaron los cheques con los que realizó el pago, con lo que se habría diluido el indicio.

Adicionalmente, se aclara que no se trasladó al contribuyente una carga probatoria originaria de demostrar nuevamente la realidad de todas las operaciones declaradas. Tal deber surgió únicamente después de que la Administración acreditó, mediante elementos objetivos e indicios suficientemente consistentes, circunstancias aptas para cuestionar fundadamente la realidad económica de las transacciones reportadas.

Lo anterior cobra especial relevancia si se tiene en cuenta que, una vez acreditados esos hechos indicadores por la Administración, correspondía a la parte demandante aportar elementos de convicción suficientes para desacreditar la inferencia construida por la DIAN o explicar razonablemente las circunstancias advertidas. Sin embargo, no obra prueba que permita establecer que los beneficiarios finales de la demandante son totalmente ajenos al tercero que recibió los cheques de sus proveedores por endoso.

Adicionalmente, aunque la demandante aportó facturas, registros contables, comprobantes de pago, extractos bancarios y documentos internos relacionados con la trazabilidad de los inventarios, la Sala observa que tales elementos corresponden, en esencia, a soportes documentales elaborados o conservados por la propia contribuyente. Si bien dichos documentos acreditan la existencia formal de registros contables y comerciales, no resultan suficientes para desvirtuar los indicios acreditados por la Administración ni para demostrar, por sí solos, la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.

Tampoco resulta suficiente la información aportada sobre la trazabilidad de inventarios. Si bien tales documentos pretenden mostrar la correspondencia entre compras y ventas efectuadas por la sociedad, no permiten establecer con certeza que las mercancías hubiesen sido adquiridas precisamente a los proveedores cuestionados. En efecto, dichos registros evidencian movimientos de inventario dentro de la actividad económica de la contribuyente, pero no acreditan de manera autónoma la identidad del proveedor que suministró los bienes cuya adquisición fue objeto de glosa.

Asimismo, 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.

La Sala también advierte que la demandante no aportó elementos de prueba provenientes de terceros que permitieran corroborar la realidad material de las operaciones controvertidas, tales como certificaciones de los proveedores, documentos relacionados con el transporte de las mercancías, constancias de entrega, soportes de bodega u otros medios de convicción para explicar las inconsistencias advertidas por la Administración y demostrar que las transacciones ocurrieron en la forma declarada.

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 proveedores¹⁹.

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. Y, lo más importante, no probó la falta de conexidad entre sus beneficiarios finales y el tercero endosatario de los cheques con los que pagó a sus proveedores, máxime cuando dichos proveedores ni siquiera podían ser ubicados en las direcciones inexistentes reportadas.

En esas condiciones, la valoración conjunta del material probatorio permite concluir que los hechos indicadores acreditados por la DIAN poseen la gravedad, concordancia y convergencia necesarias para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria. Aunque la demandante aportó diversos soportes formales de las operaciones, no logró desacreditar los indicios recaudados por la Administración ni demostrar de manera suficiente la realidad económica de las transacciones cuestionadas.

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»²⁰.

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 parte demandante centra gran parte de su argumentación en cuestionar aisladamente algunos de los hechos indicadores identificados por la Administración, especialmente aquellos relacionados con las visitas. Sin embargo, el fundamento de

¹⁹ 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; del 23 de mayo de 2024, exp. 27223, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 9 de julio de 2026, exp. 30627, M.P. Luis Antonio Rodríguez Montaña.

²⁰ Sentencia 25000-23-37-000-2014-00383-01 (28937) del 10 de diciembre de 2025; C.P. Claudia Rodríguez Velásquez.



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 la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2016, y la parte demandante no aportó elementos de convicción suficientes para acreditar la realidad de las operaciones. **En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.**

2. Desconocimiento del principio de correspondencia y vulneración del debido proceso al incorporar nuevos medios de prueba que no fueron planteadas en el requerimiento especial. Procedimiento de abuso tributario.

El artículo 703 del ET dispone que, previo a la expedición de la liquidación de revisión, la administración enviará por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que propone modificar, con la explicación en que se sustenta.

Acorde con lo anterior, el artículo 711, ibidem, exige que la liquidación oficial de revisión se contraiga exclusivamente a la declaración privada del contribuyente y a los hechos que hubieran sido planteados en el requerimiento especial, o su ampliación, debido a que en éste se fijan por primera vez los puntos que se consideran inexactos del denuncia rentístico y sobre los cuales girará la controversia. Este principio también opera en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, debido a que es la actuación que da cierre a la sede administrativa, y por tanto debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación²¹.

Lo anterior garantiza el respeto de los derechos al debido proceso y a la defensa del administrado, en la que medida en que, si existe identidad en las glosas, aquel podrá discutirlos con argumentos y pruebas que justifiquen los datos que registró en su liquidación privada, excluyendo así la posibilidad de que se realicen ajustes frente a los cuales no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de contradicción²². Lo anterior no impide que la Administración de Impuestos en la liquidación oficial de revisión incluya o mejore los argumentos que le sirvieron de fundamento a una glosa propuesta en el requerimiento especial²³.

Ahora bien, la parte demandante sostuvo que la DIAN desconoció el principio de correspondencia al incorporar en la Liquidación Oficial de Revisión elementos probatorios que no fueron planteados en el requerimiento especial y, adicionalmente, que adelantó un análisis propio del abuso en materia tributaria sin observar el procedimiento previsto en los artículos 869 a 869-2 del ET. La Sala no comparte dicho planteamiento.

En efecto, del análisis del requerimiento especial, de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió los recursos de reconsideración, se observa que durante toda la actuación administrativa la glosa se mantuvo invariable y consistió en el

²¹ Sentencia del 10 de junio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24283, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 18 de marzo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23743, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

²² Sentencia del 15 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23964, C.P. Milton Chaves García. Reiterada en: Sentencia del 15 de octubre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25148, C.P. Milton Chaves García.

²³ Sentencia del 20 de mayo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23396, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Reiterada en: Sentencia del 29 de agosto de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24440, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En el mismo sentido: Sentencia del 9 de septiembre de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22652, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



rechazo de costos por valor de \$6.145.756.000, al considerar que las operaciones realizadas con los proveedores cuestionados carecían de realidad económica.

Así, desde el requerimiento especial la Administración puso en conocimiento de la contribuyente que cuestionaba la realidad de las operaciones registradas como costos y que, por tal razón, proponía su rechazo. En consecuencia, la demandante tuvo la oportunidad de ejercer plenamente su derecho de defensa, controvertir los hechos planteados por la Administración y aportar las pruebas que estimó pertinentes para demostrar la realidad económica de las operaciones cuestionadas.

Ahora bien, aunque con posterioridad al requerimiento especial la DIAN incorporó nuevos elementos probatorios a la actuación administrativa, particularmente aquellos relacionados con la verificación del cobro de los cheques girados a los proveedores, la Sala observa que tales actuaciones no modificaron la glosa inicialmente propuesta ni introdujeron hechos nuevos en la controversia. Por el contrario, constituyeron elementos de juicio adicionales destinados a respaldar y fortalecer la motivación de la misma glosa planteada desde el requerimiento especial, esto es, la inexistencia de realidad económica de las operaciones cuestionadas.

En ese sentido, la Administración no varió los fundamentos fácticos ni jurídicos del rechazo de los costos, sino que complementó el acervo probatorio con el propósito de sustentar la conclusión inicialmente propuesta. Por tanto, no era necesaria la ampliación del requerimiento especial prevista en el artículo 708 del ET, pues esta solo procede cuando se incorporan nuevas glosas o se modifican las inicialmente propuestas, circunstancia que no ocurrió en el presente caso.

Además, no se advierte afectación material del derecho de defensa. Los elementos probatorios incorporados con posterioridad al requerimiento especial hicieron parte del expediente administrativo y fueron puestos en conocimiento del contribuyente durante el trámite de determinación y reconsideración, de manera que este contó con la posibilidad de pronunciarse respecto de ellos y cuestionar su alcance demostrativo.

Asimismo, tampoco prospera el argumento relativo al supuesto desconocimiento del procedimiento especial previsto para el abuso en materia tributaria. Lo anterior, porque la DIAN no calificó las operaciones cuestionadas como constitutivas de abuso tributario ni pretendió reconfigurar o reclasificar los efectos jurídicos de negocios válidamente celebrados. La controversia administrativa se limitó a establecer si las operaciones declaradas por la contribuyente tenían o no realidad económica y, por ende, si los costos registrados cumplían los requisitos para su reconocimiento fiscal.

En efecto, mientras el régimen de abuso en materia tributaria presupone la existencia de actos o negocios jurídicos reales cuyos efectos fiscales son reconfigurados por la Administración debido a la obtención artificiosa de ventajas tributarias, la presente controversia se refiere a un asunto distinto: la verificación de la efectiva existencia de las operaciones invocadas como soporte de costos. Por lo tanto, la discusión no versa sobre la recalificación de negocios jurídicos válidamente celebrados, sino sobre la acreditación misma del hecho económico declarado.

En consecuencia, la actuación administrativa no se sustentó en las disposiciones relativas al abuso en materia tributaria, sino en las facultades ordinarias de fiscalización y determinación oficial del tributo previstas en el Estatuto Tributario. Por ello, no era procedente la expedición de un emplazamiento especial ni la observancia del procedimiento regulado en los artículos 869 a 869-2 del ET.

Así las cosas, la Sala concluye que la DIAN no vulneró el principio de correspondencia ni el derecho de defensa de la contribuyente, además que no estaba obligada a



adelantar el procedimiento especial de abuso tributario. **En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.**

3. Procedencia de la sanción de inexactitud y la sanción prevista al representante legal y al revisor fiscal.

La parte demandante sostuvo que no era procedente la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del ET, debido a que la DIAN no demostró la inclusión de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados con incidencia en la determinación del tributo.

Para la época de los hechos, el artículo 647 del ET establecía que constituía inexactitud sancionable, entre otras conductas, la inclusión en las declaraciones tributarias de costos inexistentes o improcedentes que generaran un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor. En estos eventos, la sanción procede cuando la Administración demuestra que los conceptos declarados carecen de sustento fáctico o jurídico y que dicha circunstancia incide en la determinación del tributo.

Como se expuso al resolver el primer problema jurídico, la DIAN logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada mediante un conjunto de indicios graves, concordantes y convergentes que permitieron concluir que los costos declarados no correspondían a operaciones cuya realidad económica hubiera sido acreditada por la contribuyente. En consecuencia, resultó procedente el rechazo de los costos cuestionados por valor de \$6.145.756.000.

En efecto, la Sala concluyó que los costos declarados con fundamento en las operaciones invocadas por la demandante no lograron acreditarse, toda vez que los indicios recaudados por la DIAN desvirtuaron la realidad económica de dichas transacciones, sin que la contribuyente aportara elementos de convicción suficientes para demostrar su efectiva realización.

En consecuencia, el rechazo de los costos declarados produjo una modificación de la base gravable del impuesto sobre la renta, circunstancia que incidió directamente en la determinación del tributo. Por ello, se encuentra acreditado el presupuesto objetivo previsto en el artículo 647 del ET para la imposición de la sanción por inexactitud.

Tampoco se configura una diferencia de criterios jurídicos que excluya la sanción. La controversia no versó sobre la interpretación de las normas tributarias aplicables ni sobre el alcance de una disposición susceptible de interpretaciones razonables. Por el contrario, el debate se centró en la acreditación de los hechos que servían de fundamento a los costos declarados y, específicamente, en la demostración de la realidad económica de las operaciones invocadas por la contribuyente.

En esas condiciones, la inclusión de costos cuya procedencia fiscal no fue demostrada dio lugar a una disminución improcedente del impuesto a cargo, razón por la cual se configura el supuesto previsto en el artículo 647 del ET para la imposición de la sanción por inexactitud.

En relación con la procedencia de la sanción al representante legal y al revisor fiscal, la parte demandante afirmó que tampoco procedía la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET impuesta a la representante legal y al revisor fiscal, al depender esta de la configuración de la sanción por inexactitud. Asimismo, sostuvo que la Administración desconoció el carácter anual de dicha sanción al imponerla con ocasión de los procesos de determinación del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) correspondientes al año gravable 2016.



Con fundamento en lo anterior, la parte demandante solicitó que se dejara sin efectos la sanción impuesta dentro del procedimiento de determinación del CREE, al considerar que la sanción debía mantenerse únicamente de renta, al corresponder al primer proceso de determinación adelantado por la Administración para esa anualidad.

Sobre el particular, la Sala advierte que el análisis de este cargo debe circunscribirse a los actos administrativos objeto de control en el presente proceso. En efecto, la controversia sometida a consideración de la jurisdicción recae exclusivamente sobre la legalidad de los actos expedidos dentro del procedimiento de determinación oficial del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2016, los cuales fueron individualizados en la demanda y delimitan el ámbito del control judicial.

En esas condiciones, la Sala no puede emitir un pronunciamiento sobre la legalidad de la sanción impuesta dentro del procedimiento de determinación del CREE, pues ello implicaría extender el control judicial a actos administrativos distintos de aquellos que constituyen el objeto del presente litigio. Lo anterior, sin perjuicio de que la parte interesada pueda formular y obtener un pronunciamiento sobre dicho argumento dentro del proceso judicial que eventualmente se haya promovido o se promueva contra los actos expedidos en el procedimiento de determinación del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE).

Al respecto, se aclara que si bien la parte demandante allegó copia de la liquidación oficial correspondiente al impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) y alegó que en dicho procedimiento también se impuso la sanción prevista en el artículo 658-1 del ET, lo cierto es que no suministró elementos que permitan establecer la situación jurídica actual de dicho acto administrativo, esto es, si adquirió firmeza, si fue objeto de recursos en sede administrativa, si fue demandado ante esta jurisdicción o, en caso de haberlo sido, cuál fue el resultado del respectivo proceso judicial.

Por consiguiente, cualquier análisis relacionado con la procedencia de la sanción impuesta en dicho trámite excede los límites de la controversia planteada y el marco de competencia de la Sala en este asunto. **En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.**

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.



Radicado: 08-001-23-33-000-2022-00261-01 (29922)
Demandante: Excedentes Caribbean Metal S.A.S, Ruby Esther Montaña Ardila y
Gabriel Antonio Barrios Martínez

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i>	<i>(Firmado electrónicamente)</i>
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO	MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente	

<i>(Firmado electrónicamente)</i>	<i>(Firmado electrónicamente)</i>
WILSON RAMOS GIRÓN	CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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