



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: Wilson Ramos Girón

Bogotá, D.C., nueve (09) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2023-00076-01 (30631)
Demandante: Flor Tovar Mendoza
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2016. Firmeza. Costos. Adición renta gravable. Sanción por inexactitud

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 08 de julio de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que decidió¹:

Primero: Declarar parcialmente la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 132622021000004 del 17 de noviembre de 2021, e igualmente de la Resolución 900016 del 30 de noviembre de 2022, por medio de los cuales se modificó la liquidación privada por concepto de renta año gravable 2016; en consecuencia,

Segundo: Modificar la declaración de renta del año gravable 2016 de la contribuyente Flor Tovar Mendoza, la cual quedará de la siguiente manera [...]

Tercero: Sin condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 132622021000004 del 17 de noviembre de 2021, la DIAN modificó la declaración del impuesto de renta 2016 presentada por Flor Tovar Mendoza, en el sentido de i) rechazar los costos de ventas², por considerar que las transacciones no fueron reales; ii) desconocer gastos operacionales de administración y retenciones en la fuente³; iii) adicionar rentas gravables⁴; e imponer sanción por inexactitud -100 %- . Liquidación confirmada con la Resolución 900016 del 30 de noviembre de 2022.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones:⁵

¹ Samai Tribunal, índice 26. Por no estar probadas.

² Por \$457.139.000, originados en operaciones con los proveedores Fredy Alfonso Oviedo Nieves, Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS e Invercrom SAS. Se advierte que las aludidas operaciones con estos proveedores suman \$503.294.000, pero la actora solo declaró \$457.139.000

³ Estas glosas no fueron cuestionadas en la demanda ni en la apelación.

⁴ \$489.647.000, por omisión de activos -inmueble en Bogotá por \$457.647.000 y vehículo de placas CVH524 por \$32.000.000-.

⁵ Samai Tribunal, índice 2.



Primero: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 132622021000004 del 17 de noviembre de 2021, e igualmente de la Resolución 900016 del 30 de noviembre de 2022, actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, mediante los cuales se modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2016 presentada por la contribuyente Flor Tovar Mendoza, donde se había liquidado un valor de impuesto de renta por \$16.299.000 y en su lugar se dispuso \$333.663.000 como valor a pagar.

Segundo: Que se declare la improcedencia de las sanciones determinadas en los actos administrativos demandados por cuantía de \$317.364.000, equivalente al 100% del mayor valor del impuesto calculado por la DIAN.

Tercero: Que, a consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto de renta de 2016 presentada por la citada contribuyente el 27 de septiembre de 2017, en formulario No. 1113607208094, donde se liquidó un impuesto de renta por cuantía de \$16.299.000.

Cuarto: Que se condene a la parte demandada al pago de costas procesales y agencias en derecho.

Invocó como vulnerados los artículos 4, 13, 16, 29 y 83 de la CP; 82, 107, 261, 262, 263, 605, 647, 648, 703, 705, 714, 730 (numeral 6), 742, 773, 777, 779 y 780 del ET; 93, 94 y 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011); 118 y 161 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 40 de la Ley 153 de 1887; 63 (numeral 1) y 66 del Código de Comercio; y 1625 del Código Civil, bajo el siguiente concepto de violación:

Adujo que los actos acusados vulneraron el debido proceso, porque la administración aplicó a la declaración de renta del año 2016 —presentada en 2017— el término de firmeza de tres años del artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, desconociendo los principios de legalidad, favorabilidad, seguridad jurídica, confianza legítima e irretroactividad de las leyes tributarias. En todo caso, aun bajo el término de tres años, la firmeza habría ocurrido el 27 de septiembre de 2020, pues la inspección tributaria decretada no suspendió los términos por no practicarse efectivamente y la suspensión por la emergencia Covid-19 resultaba improcedente frente al artículo 118 del CGP. En consecuencia, el requerimiento especial se notificó extemporáneamente el 09 de marzo de 2021, derivando en la nulidad de los actos acusados. La inspección tributaria se practicó de manera irregular, pues la constatación directa que exige el artículo 779 del ET debía realizarse en las oficinas del contribuyente y no limitarse a que la actora compareciera a las instalaciones de la entidad a entregar documentos.

Además, el rechazo de los costos de ventas es improcedente, pues las facturas de los proveedores⁶ cumplen los requisitos legales; el pago en efectivo es una forma válida de extinguir las obligaciones, aceptada por la costumbre comercial; y la declaratoria de proveedor ficticio de algunos terceros fue posterior al año gravable investigado. Con todo, la administración debía aplicar costos presuntos —artículo 82 del ET— en el 75 % de los ingresos, pues no resultaría lógico mantener los ingresos y desconocer los costos. Cuestionó la adición de rentas gravables,⁷ porque el inmueble en Bogotá D.C. corresponde al registrado en su contabilidad como «Casa la 68» —adquirido con Escritura Pública 1428 del 5 de abril de 2006, matrícula inmobiliaria 50C-200358—, y el vehículo de placas CVH524 fue vendido desde el año 2010, de modo que no integraría su patrimonio, como lo acredita la certificación de contador -artículo 777 del ET-.

Finalmente, la sanción por inexactitud carece de fundamento, pues los actos no precisan cuál de los supuestos del artículo 647 del ET se configura respecto de cada partida

⁶ Fredy Alfonso Oviedo Nieves, Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS e Invercrom SAS.

⁷ Por \$489.647.000.

modificada; la adición de rentas gravables no podría integrar la base de la sanción, ni la omisión de activos configuraría conducta sancionable.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. No es cierto que se vulneró el debido proceso, pues el término de firmeza aplicable a la declaración de renta 2016 es de tres años según lo dispuesto en la Ley 1819 de 2016, que rige a las autoliquidaciones presentadas a partir de su vigencia, acorde con la jurisprudencia. Así, la firmeza inicialmente ocurría el 27 de septiembre de 2020; no obstante, los términos se suspendieron durante 74 días calendario —entre el 19 de marzo y el 1.º de junio de 2020— con ocasión de la emergencia por el Covid-19⁸, lo que amplió el vencimiento al 10 de diciembre de 2020, y por tres meses más en virtud de la inspección tributaria, es decir, hasta el 10 de marzo de 2021. Como el requerimiento especial se notificó el 09 de marzo de 2021, tanto este como la liquidación oficial fueron oportunos.

No es cierto que la inspección no se practicó, pues al día siguiente de la notificación del auto que la decretó, la contribuyente compareció a las instalaciones de la entidad y aportó documentos, se libraron requerimientos ordinarios a ella y a sus proveedores y se realizaron cruces de información, sin que la «constatación directa» exija el desplazamiento de los funcionarios a la sede del contribuyente⁹. Tampoco existe falsa motivación, pues la entidad estableció, mediante un conjunto de indicios no desvirtuados, que las operaciones que soportan los costos fueron inexistentes. En efecto, los proveedores Fredy Alfonso Oviedo Nieves —con quien se reportaron compras por \$97.118.000— Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS —\$230.165.000— e Invercrom SAS —\$176.011.000— iniciaron su actividad mercantil en 2015 y 2016 (año fiscalizado), declararon ingresos desproporcionados frente a su infraestructura, realizaron sus operaciones en efectivo con recibos elaborados a mano y sin consecutivo, no reportaron información exógena, tienen estrecha relación entre sí y el señor Oviedo Nieves fue declarado proveedor ficticio mediante la Resolución 467 del 09 de julio de 2020. Si bien las facturas aportadas cumplen los requisitos formales, no demuestran la realidad de las compras, en aplicación del principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal. Tampoco procede el costo presunto del artículo 82 del ET, porque la contribuyente no demostró la realidad de las erogaciones ni desplegó actividad probatoria que las soportara.

La adición de rentas gravables -\$489.647.000-, se soporta en la información exógena, dado que los documentos aportados acreditan la compra de un inmueble mediante Escritura Pública 1428 de 2006, pero no que corresponda al contabilizado como «Casa la 68», y el vehículo de placas CVH524 figura registrado a nombre de la actora, sin que la venta alegada surta efectos frente a terceros por falta de inscripción del traspaso. Por último, la contribuyente incurrió en la conducta sancionable del artículo 647 del ET al incluir costos y deducciones inexistentes, de manera que la sanción por inexactitud, impuesta en el 100% conforme al artículo 648 *ibidem*, se ajusta a la legalidad.

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones, sin condenar en costas. Al efecto, destacó que el término de firmeza aplicable es de tres años -art. 277 de la Ley 1819 de 2016-, por tratarse de una declaración presentada en 2017, aspecto respaldado por el precedente; que la inspección tributaria fue efectivamente practicada -la contribuyente compareció y aportó documentos, se libraron requerimientos ordinarios a ella y a terceros y se realizaron consultas y cruces de información-; y que, sumados la suspensión de términos derivada de la

⁸ Decreto Legislativo 491 de 2020 y Resoluciones DIAN 022, 030, 050 y 055 de 2020.

⁹ Al efecto, citó sentencia del Consejo de Estado que respalda tal afirmación.

emergencia sanitaria (74 días) y los tres meses de la inspección¹⁰, hasta el 10 de marzo de 2021, la administración notificó oportunamente el requerimiento especial.

El rechazo de los costos se ajustó a derecho, pues la administración desvirtuó mediante indicios «*graves, concordantes y convergentes*» la realidad de las operaciones con los tres proveedores —iniciaron su actividad mercantil en 2015 y 2016, declararon ingresos por cifras muy significativas, realizaron todas sus operaciones en efectivo, no reportaron información exógena, tienen un periodo comercial limitado y estrecha relación entre sí, y en años posteriores fueron declarados proveedores ficticios—, sin que la actora desplegara actividad probatoria para acreditarlas, pues se limitó a aportar facturas, cuando el debate no versa sobre el soporte formal, sino sobre la realidad de las transacciones —que no se demostró—. Tampoco procede el costo presunto del artículo 82 del ET, porque no se trata de incertidumbre sobre el verdadero valor de los costos, sino de operaciones cuya realidad no fue demostrada.

En cuanto a la adición de rentas gravables, excluyó el valor de \$457.647.000 correspondiente al inmueble de Bogotá, pues la administración no desvirtuó que la escritura pública de 2006 acreditaba la compra del bien contabilizado como «Casa la 68», lo que además se corrobora ante la coincidencia entre el número de bienes inmuebles declarados y los reportados en la información exógena¹¹; y mantuvo la glosa del vehículo de placas CVH524, -\$32.000.000-, registrado a nombre de la actora -artículos 263 y 264 del ET-, sin que el traspaso alegado se hubiera inscrito ante la autoridad de tránsito. En consecuencia, mantuvo la sanción por inexactitud, reliquidada en \$166.341.000, y fijó el saldo a pagar por impuesto en \$182.640.000, para un total de saldo a pagar de \$348.981.000. No condenó en costas, por no acreditarse carencia de fundamento legal de la demanda.

Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo del tribunal. Insistió en que el término de firmeza es de dos años, pues era el vigente al momento de los hechos económicos declarados. De ese modo, aplicar el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 desconoce los principios de legalidad, seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima e irretroactividad tributaria, amparados por la Constitución y normas supranacionales, para lo cual agregó que debería aplicarse la excepción de inconstitucionalidad. Reiteró que, aun admitiendo el término de tres años, la inspección tributaria no fue practicada debidamente —solo se libraron requerimientos ordinarios, sin diligencia en las instalaciones de la contribuyente, como lo exigen los artículos 706 y 779 del ET—, por lo que no suspendería los términos¹² y el requerimiento especial del 08 de marzo de 2021 —fue notificado al día siguiente— resultaría extemporáneo.

Reprochó la insuficiente valoración probatoria del fallo, pues el rechazo de los costos se fundó en información exógena, requerimientos con respuestas fraccionadas y declaratorias de proveedor ficticio posteriores al año gravable «no vinculantes», sin que la entidad practicara visita a las instalaciones de la contribuyente. El pago en efectivo es una forma legal de extinguir las obligaciones. Desconocer los costos contraría los principios de proporcionalidad y realidad económica, pues la actividad de venta de calzado y artículos de cuero y de arrendamiento de bienes inmuebles exige incurrir en costos, de manera que el *a quo* debió dar aplicación a los costos presuntos del artículo 82 del ET -75 % del valor de los ingresos-.

Cuestionó que se mantuviera la adición de rentas gravables por el vehículo de placas CVH524, enajenado desde el año 2010, en desconocimiento del principio de autonomía de la voluntad. Concluyó que, al haberse notificado tardíamente el requerimiento especial

¹⁰ La procedencia de la suspensión de términos con ocasión de la emergencia sanitaria Covid-19 no fue apelada por la actora.

¹¹ Decisión no apelada por la DIAN.

¹² Citó al efecto las sentencias 25403 y 26826 de esta Corporación.

y ocurrido la firmeza, tampoco procedería la sanción por inexactitud, pues no se configuran los supuestos del artículo 647 del ET. Pidió revocar el fallo y acceder a las pretensiones de la demanda o, en subsidio, modificarlo para aplicar costos presuntos.

Pronunciamientos finales

La entidad demandada se opuso al recurso de apelación presentado por la actora y pidió confirmar la sentencia apelada. Al efecto, defendió la decisión del tribunal reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Se juzga la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación propuestos por la demandante -apelante única- contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas. En concreto, corresponde establecer si: (i) la declaración del impuesto de renta 2016, presentada el 27 de septiembre de 2017, adquirió firmeza antes de la notificación del requerimiento especial, a cuyo efecto debe verificarse si (a) resultaba aplicable el término de dos años vigente antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y (b) si la inspección tributaria suspendió el término de firmeza; (ii) la demandante acreditó los costos declarados por las operaciones con los proveedores Fredy Alfonso Oviedo Nieves, Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS e Invercrom SAS; (iii) procedía la estimación indirecta de costos del artículo 82 del ET; (iv) procedía mantener la adición de rentas gravables derivada del vehículo de placas CVH524; y (v) era procedente la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- En cuanto al primer cargo, la apelante insiste en que el término de firmeza aplicable a la declaración de renta del año gravable 2016 era el de dos años previsto en el artículo 714 del ET, con anterioridad a la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, de manera que la aplicación de la nueva norma desconocería los principios de legalidad, seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima e irretroactividad tributaria, a cuyo efecto agregó que debería aplicarse la excepción de inconstitucionalidad. La demandada y el tribunal sostuvieron que, por tratarse de una disposición de naturaleza procedimental, el término de tres años aplica a las declaraciones presentadas a partir de su entrada en vigencia, como ocurre en este caso.

Para resolver, se reitera el criterio de decisión fijado por la Sección en la sentencia del 01 de julio de 2021 (exp. 25176, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)¹³, en la cual, tras destacar el carácter procedimental de la regulación contenida en el artículo 714 del ET, precisó que *«el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 cobró vigencia desde el 29 de diciembre del 2016, día en que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial nro. 50.101, el nuevo plazo de caducidad (de tres años) que debe observar la autoridad para iniciar mediante la notificación de un requerimiento especial el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones tributarias empezó a regir, con efecto general inmediato, desde la fecha antes indicada, salvo para aquellos eventos en que dicha oportunidad ya hubiere empezado a correr de conformidad con los tres eventos preceptuados en el artículo 714 del ET»*. (se resalta)

¹³ Reiterada, entre otras, en las sentencias del 09 de mayo de 2024, exp. 28334, CP. Wilson Ramos Girón; del 03 de octubre de 2024, exp. 28374, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 22 de mayo de 2025, exp. 27750, CP. Wilson Ramos Girón.

Como el término de firmeza de la declaración de renta del año 2016 comenzó a correr con su presentación, el 27 de septiembre de 2017 —fecha en la que vencía el plazo para declarar, conforme al Decreto 2105 de 2016—, esto es, en vigencia de la nueva normativa, le resultaba aplicable el término de tres años, sin que ello comporte una aplicación retroactiva de la ley, pues la prohibición contenida en los artículos 338 y 363 de la Constitución recae sobre las normas sustantivas que definen los elementos de la obligación tributaria, condición de la que carece la disposición que fija el plazo con el que cuenta la autoridad para ejercer la facultad de revisión. Por tal razón, no se advierte una contradicción entre el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y la Constitución que habilite la excepción de inconstitucionalidad solicitada, ni tampoco la vulneración de los demás principios invocados en la apelación.

Sostiene la apelante que la inspección tributaria no fue practicada debidamente, porque la «constatación directa» del artículo 779 del ET imponía su realización en las oficinas o establecimientos de la contribuyente, sin que la sola expedición de requerimientos ordinarios tuviera la entidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial. La Sala ha precisado que la suspensión del término por la inspección tributaria de oficio está condicionada a la práctica efectiva de la diligencia: el plazo de suspensión corre desde la notificación del auto que la ordena, pero si la inspección no se realiza, esto es, si no se recaudan pruebas, no opera la suspensión, pues el objeto de la norma no se cumpliría. Igualmente, ha señalado que la constatación directa de que trata el artículo 779 del ET no exige el desplazamiento de los funcionarios a la sede del contribuyente, pues la existencia de los hechos gravados puede verificarse a través de los demás medios de prueba autorizados por la legislación tributaria -artículos 684 y 742 del ET-.¹⁴

En el caso, el Auto de Inspección Tributaria 132382019000045 del 29 de agosto de 2019 fue notificado el 02 de septiembre de 2019 y, dentro de los tres meses siguientes, la autoridad desplegó diversas actuaciones en desarrollo de la diligencia decretada: el 03 de septiembre de 2019 la contribuyente compareció a las instalaciones de la entidad, en donde se le solicitaron las facturas de compra y los comprobantes de pago de sus proveedores del año 2016, allegados el 05 del mismo mes; el 19 de septiembre de 2019 se libraron los requerimientos ordinarios 132382019001049, 132382019001050 y 132382019001051 a los proveedores con quienes la actora reportó operaciones, y el 20 de septiembre de 2019 se profirió el requerimiento ordinario 132382019001191, mediante el cual se le solicitaron a la contribuyente los estados financieros, los libros auxiliares y la conciliación contable y fiscal del período, el cual fue atendido el 13 de noviembre de 2019. En consecuencia, la inspección tributaria fue efectivamente practicada y, por ende, suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial.

De otra parte, la suspensión de términos decretada con ocasión de la emergencia sanitaria no fue objeto de apelación por la actora, por lo que se mantiene la conclusión del tribunal sobre el particular. En ese orden, acorde con lo definido por el *a quo* el término de firmeza de la declaración presentada el 27 de septiembre de 2017 vencía, en principio, el 27 de septiembre de 2020; con la suspensión derivada de la emergencia sanitaria, se extendió hasta el 10 de diciembre de 2020 y, con los tres meses de la inspección tributaria, hasta el 10 de marzo de 2021. Como el requerimiento especial se notificó el 09 de marzo de 2021, la declaración no había adquirido firmeza. Finalmente, las aludidas sentencias -25403 y 26826 de esta Corporación- no son aplicables por referir a situaciones fácticas distintas, en casos en los que no se había practicado alguna diligencia.

¹⁴ Entre otras, sentencia del 03 de mayo de 2007 (exp. 15111, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié), reiterada en la sentencia del 05 de junio de 2014 (exp. 18758, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 30 de julio de 2020 (exp. 23384, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto), del 22 de agosto de 2024 (exp. 28121, CP. Wilson Ramos Girón) y sentencia del 26 de junio de 2025 (exp. 27343, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

3- En lo que atañe al rechazo de los costos de ventas -\$457.139.000-¹⁵ la apelante reprocha la insuficiente valoración probatoria del fallo, pues la glosa se fundó en información exógena, en requerimientos con respuestas fraccionadas y en declaratorias de proveedor ficticio posteriores al año gravable investigado y no vinculantes, sin que la entidad practicara visita a las instalaciones de la contribuyente; además, que el pago en efectivo es una forma legal de extinguir las obligaciones.

Sobre el particular, se destaca que el artículo 771-2 del ET exige que las operaciones constitutivas de **costos**, deducciones e impuestos descontables estén soportadas en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁶; lo cual no limita la facultad comprobatoria de la autoridad¹⁷, quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización -art. 684 ET- puede verificar dichas transacciones y, si es del caso, rechazarlas.

Para ello, la administración cuenta con los medios de prueba señalados en la normativa fiscal y en la legislación procesal civil, en cuanto sean compatibles con la primera¹⁸. Lo anterior significa que la eficacia probatoria de las facturas no es absoluta, pues está sujeta a la verificación de la autoridad, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de los medios de prueba aludidos. En ese sentido, una vez la DIAN controvierte la realidad de los documentos que soportan las operaciones, corresponde al contribuyente aportar los elementos demostrativos que acrediten su existencia.

En el caso, la DIAN consolidó un conjunto de indicios que desvirtúan la realidad de las operaciones que soportarían los costos declarados: (i) los proveedores Fredy Alfonso Oviedo Nieves -compras por \$97.118.000-, Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS -\$230.165.000- e Invercrom SAS -\$176.011.000- iniciaron su actividad mercantil en los años 2015 y 2016, declararon ingresos por cifras significativamente altas pese a carecer de instalaciones, infraestructura y capacidad operativa -en la visita de verificación al domicilio fiscal del primero se encontró una casa de habitación sin inventarios ni bodega-, y poco después se liquidaron o entraron en disolución; (ii) todas las operaciones se pagaron en efectivo, con recibos de caja sin consecutivo preimpreso y diligenciados a mano; (iii) los terceros no reportaron las operaciones en la información exógena o esta resultó inconsistente con las cuantías declaradas, y a las compras no se les practicó la retención en la fuente que correspondía; (iv) existía una estrecha relación entre los proveedores -el señor Oviedo Nieves es socio de Invercrom SAS, esta última informa haber hecho casi la totalidad de las compras reportadas por Comercializadora e Inversiones San Miguel SAS-; (v) el 99 % de los costos declarados por Invercrom SAS se concentró en Distribuidora Fercuir SAS -tanto Invercrom como Fercuir fueron declaradas proveedoras ficticias en el año 2019-; y (vi) el señor Oviedo Nieves fue declarado proveedor ficticio mediante la Resolución 467 del 09 de julio de 2020. A ello se suma que, requerida por la autoridad, la contribuyente no aportó la totalidad de los libros auxiliares de contabilidad —omitó, entre otros, los de caja, bancos, clientes, inventarios y proveedores—, lo que impidió establecer la trazabilidad de las operaciones.

Frente a ese acervo probatorio, la actora se limitó a aportar las facturas y documentos de carácter interno —estados financieros y conciliación contable y fiscal—, medios que, acorde con el criterio de la Sección, acreditan la apariencia formal de las transacciones, que no su realidad.

¹⁵ Se advierte que las aludidas operaciones con estos proveedores suman \$503.294.000, pero la actora solo declaró \$457.139.000

¹⁶ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁷ Sentencia del 19 de marzo de 2016 (exp. 21185, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) reiterada en sentencias del 23 de mayo de 2024 y del 16 de julio de 2026 (exps. 27647 y 27558, CP: Wilson Ramos Girón)

¹⁸ Artículo 742 del Estatuto Tributario. “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquellos”.

Y aunque el pago en efectivo constituye una forma válida de extinguir las obligaciones, su utilización generalizada, soportada en recibos elaborados a mano y sin control consecutivo, impide comprobar la transferencia efectiva de los recursos, de modo que no desvirtúa los indicios consolidados, máxime cuando, inclusive, uno de los proveedores tenía su domicilio en Girón, Santander, y las compras eran en la ciudad de Neiva, Huila, lo que refuerza la conclusión de la autoridad acerca de la irrealidad de las operaciones. Tampoco asiste razón a la apelante en cuanto a la aplicación retroactiva de las declaratorias de proveedor ficticio, pues estas no constituyeron el fundamento de la glosa, sino un indicio adicional que se sumó a los demás hallazgos de la actuación administrativa; ni era necesaria la práctica de una visita a las instalaciones de la contribuyente, en virtud de la libertad probatoria que rige la materia -artículos 742 y 743 ET-. En suma, como la administración encontró elementos de prueba que desvirtúan la realidad de las operaciones cuestionadas, sin que la actora demostrara la existencia de las mismas por medios distintos a las facturas y soportes internos, no se advierte indebida valoración probatoria por parte del tribunal, que valoró en conjunto las pruebas conforme a las reglas de la sana crítica y, por tanto, el rechazo de los costos se ajustó a derecho¹⁹.

4- En subsidio, la apelante solicita la estimación de costos en los términos del artículo 82 del ET -75 % del valor de los ingresos-, por considerar desproporcionado que se mantengan los ingresos sin reconocer los costos requeridos para producirlos. La Sección tiene fijado el criterio de aplicación de los métodos de estimación de costos presuntos del artículo 82 del ET (sentencia del 05 de junio de 2025, exp. 29037, CP: Wilson Ramos Girón), conforme a los cuales la estimación indirecta no deroga las exigencias probatorias a cargo de quien solicita el reconocimiento de costos, ni lo exime de las consecuencias derivadas de su negligencia probatoria.²⁰

En este caso, los costos presuntos reclamados son improcedentes porque, según se concluyó al resolver el cargo anterior, la administración desvirtuó la existencia de las operaciones de compra que originarían los costos, de modo que no hay una adquisición acreditada cuya cuantía deba establecerse por métodos supletorios; en ese sentido, como concluyó el tribunal, no se trata de incertidumbre sobre el verdadero valor de los costos, sino de operaciones cuya realidad no se probó. En ese orden, no se presenta la aludida vulneración de los principios invocados.

5- Cuestiona también la apelante que se mantuviera la adición de rentas gravables derivada del vehículo de placas CVH524 -\$32.000.000-, por considerar que fue enajenado desde el año 2010, de modo que exigir su inclusión en el patrimonio desconocería el principio de autonomía de la voluntad.

Acorde con los artículos 261 y 263 del ET, el patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año gravable, y se entiende por posesión el aprovechamiento económico, potencial o real, de cualquier bien en beneficio del contribuyente, presumiéndose que quien aparezca como propietario o usufructuario de un bien lo aprovecha económicamente en su beneficio -artículo 264 *ibidem*-. Tratándose de vehículos automotores, la tradición del dominio requiere su inscripción en el organismo de tránsito correspondiente según el artículo 47 del CNT (Código Nacional de Tránsito, Ley 769 de 2002), de manera que, mientras el traspaso no se registre, la propiedad continúa en cabeza de quien aparezca en dicho registro como propietario del vehículo.²¹

¹⁹ En oportunidad anterior (exps. 29180 CP. Milton Cháves García, 27750 CP. Wilson Ramos Girón, y 28490 y 28683 CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello), la Sección **rechazó por inexistentes las operaciones celebradas con los proveedores cuestionados**.

²⁰ Ver sentencias del 25 de julio de 2019, exp. 21030, y del 13 de mayo de 2021, exp. 23202, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez. Criterio reiterado en la reciente sentencia del 20 de agosto de 2026 (exp. 30110, CP: Claudia Rodríguez Valásquez)

²¹ Sentencia del 30 de mayo de 2019 (exp. 20984, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez).



En el caso, el vehículo de placas CVH524 fue reportado en la información exógena por el Distrito Capital como de propiedad de la actora, quien figura como su titular, sin que la venta alegada desde el 23 de febrero de 2010 se hubiera inscrito ante la autoridad de tránsito. Como la contribuyente no aportó pruebas que demostraran el registro del traspaso del vehículo ante la autoridad de tránsito competente, carga que le correspondía, la glosa se ajusta a derecho, sin que con ello se desconozca la autonomía de la voluntad.

6- Por último, en cuanto a la sanción por inexactitud, la apelante se limita a defender su improcedencia por la extemporaneidad del requerimiento especial y la prosperidad de los demás cargos, planteamientos que fueron desestimados. Con todo, se encuentra configurada la conducta tipificada en el artículo 647 del ET, pues la contribuyente incluyó en su declaración costos cuya realidad no demostró y omitió activos, conductas de las cuales se derivó un menor impuesto a cargo, sin que se evidencie una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable. No prosperan los cargos de apelación.

Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, se establece que en este caso la autoridad notificó el requerimiento especial dentro del término de firmeza de la declaración, que era de tres años acorde con el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 y cuyo plazo se extendió con ocasión de la notificación de la inspección tributaria efectivamente practicada; procedía rechazar los costos glosados —como quiera que la demandante no logró acreditar la realidad de las operaciones que fueron desvirtuadas por la administración— y los costos presuntos solicitados subsidiariamente; y era procedente la adición de renta gravable por el activo omitido, así como la sanción por inexactitud.

Costas

8- Como se confirma la nulidad parcial de las pretensiones de la demanda, la Sala se abstendrá de condenar en costas, conforme con el artículo 365.5 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(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>