



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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-2337-000-2020-00284-01 (30795)
Demandante: Grupo Editorial Duran S.A.S
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Temas: Impuesto sobre la renta. Año 2016. Desconocimiento de costos. Operaciones simuladas. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 2 de octubre de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la parte vencida (demandante), de conformidad con lo expuesto en la parte motiva. En consecuencia, ordénese al Secretario de la Sección Cuarta e esta Corporación tramita el respectivo incidente de liquidación de costas (agencias en derecho), conforme a las reglas previstas en el art. 366 del CGP.

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Grupo Editorial Durán S.A.S³ es una compañía dedicada a la compra, venta, edición y creación de libros, revistas o folletos y láminas de carácter científico o cultural. El 24 de abril de 2017, la sociedad demandante presentó oportunamente la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, mediante el formulario 1112603561000 identificado con el radicado 91000418280271.

El 12 abril de 2019 la DIAN profirió Requerimiento Especial 322402019000065⁴, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, al rechazar costos de venta por valor de \$3.359.320.000. La Administración consideró que las operaciones realizadas con las sociedades Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S carecían de realidad económica y correspondían a operaciones simuladas. Asimismo, propuso imponer la sanción por inexactitud equivalente al 100% del mayor impuesto.

El 11 de julio de 2019, Grupo Editorial Durán dio respuesta al requerimiento especial⁵. Sostuvo que las inconsistencias atribuidas a sus proveedores, relacionadas con el reporte de información, la atención de requerimiento o las direcciones registradas, no podían serle imputadas. Igualmente, señaló que la circunstancia de que Comercial

¹ Ingresó al despacho el 21 de enero de 2026.

² Samai Tribunal, índice 36, folios 1 a 56.

³ En adelante Grupo Editorial Durán.

⁴ Folios 21 a 46 del artículo titulado «Grupo Editorial Duran Limitada Nit 900.254.759 Exp GO201620182453 Carpet... (5).pdf» de los antecedentes administrativos.

⁵ Folios 112 a 159 del artículo titulado «Grupo Editorial Duran Limitada Nit 900.254.759 Exp GO201620182453 Carpet... (5).pdf» de los antecedentes administrativos.



Impala S.A.S hubiera sido objeto de actuaciones administrativas tendientes a determinar su condición de proveedor ficticio no producía efectos frente a la demandante mientras no existiera un acto administrativo en firme que así lo declarara.

Asimismo, defendió la realidad de las operaciones cuestionadas y la procedencia de los costos declarados, con fundamento en las facturas, comprobantes de egreso, recibos de caja, registros contables y demás documentos aportados al expediente. También cuestionó el valor probatorio otorgado por la Administración a las declaraciones de terceros, entre ellos Mauricio Redondo Rodríguez, Luis Gabriel Berg González y José Luis López Rocha, al considerar que no participaron como proveedores en las operaciones objeto de controversia. En consecuencia, advirtió de la improcedencia de la sanción de inexactitud.

El 16 de diciembre de 2019 la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019900072⁶, la DIAN mantuvo el rechazo de los costos por el valor de 3.359.320.000 y la sanción por inexactitud. Para ello concluyó que las operaciones realizadas con Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S. carecían de realidad económica, con fundamento en los siguientes hallazgos encontrados en ejercicio de sus facultades de fiscalización:

1. Respecto de Carrillo Alonso S.A.S - costos por valor de \$1.077.552.000.

La DIAN concluyó que las operaciones registradas con Carrillo Alonso S.A.S carecían de realidad económica, con fundamento en las siguientes actuaciones:

- En desarrollo de la inspección contable advirtió que dicha sociedad no aportó información contable ni los documentos soporte requeridos.
- Consultó la información exógena correspondiente al año gravable 2016 reportada por terceros relacionados con el proveedor, con el fin de verificar las compras que respaldarían las ventas efectuadas a Grupo Editorial Durán. Como resultado, concluyó que no existían compras que permitieran soportar las ventas reportadas por la sociedad.
- Respecto de la forma de pago de las compras realizadas por Grupo Editorial Durán verificó que los valores correspondientes a varias de las facturas expedidas por Carrillo Alonso S.A.S fueron girados a terceros distintos de la sociedad proveedora, su representante legal o de sus socios.

Con el fin de verificar la realidad de dichas operaciones, la Administración practicó cruces de información con los beneficiarios de los pagos efectuados por Grupo Editorial Durán, obteniendo los siguientes resultados:

Con ocasión de la verificación ordenada mediante el Auto Comisorio 006504 del 20 de septiembre de 2018, la DIAN estableció que **Mauricio Redondo Rodríguez** manifestó no conocer ni haber sostenido relaciones comerciales con Grupo Editorial Durán ni con Carrillo Alonso S.A.S. Indicó únicamente que conocía a Alexander Carrillo y a Orlando Cárdenas, para quienes había realizado algunos trabajos relacionados con iglesias.

Asimismo, en desarrollo de la actuación dispuesta mediante el Auto Comisorio 006506 del 20 de septiembre de 2018, la Administración intentó verificar la información correspondiente a **Luis Gabriel Berg González**. Sin embargo, según consta en el acta de visita del 1 de noviembre de 2018, no fue posible ubicarlo

⁶ Folios 221 a 270 del artículo titulado «Grupo Editorial Duran Limitada NIT 900.254.759 Exp GO201620182453 Carpet... (5).pdf» de los antecedentes administrativos.



en la dirección registrada en el RUT, donde funcionaba un establecimiento comercial cuyos ocupantes manifestaron no conocer a dicha persona.

De igual forma, como resultado de la verificación ordenada mediante el Auto Comisorio 006505 del 20 de septiembre de 2018, **José Luis López Rocha** declaró bajo la gravedad de juramento que nunca había tenido vínculos comerciales con Grupo Editorial Durán.

Eduardo Durán Naranjo, fue citado mediante citación 20180906132240417 600 del 6 de septiembre de 2018 a la dirección informada en el RUT, pero no comparecencia, según consta en el acta de comparencia del 27 de septiembre de 2018.

Con fundamento en dichas actuaciones, la DIAN concluyó que las facturas expedidas por Carrillo Alonso S.A.S fueron pagadas a terceros que no tenían relación comercial con la sociedad investigada ni desarrollaban actividades relacionados con los bienes facturados.

2. Respecto de Comercial Impala S.A.S - costos por valor de \$2.281.786.000.

La DIAN concluyó que las operaciones registradas con Comercial Impala S.A.S carecían de realidad económica, con fundamento en las siguientes actuaciones:

- Se ordenó visita de verificación o cruce a la sociedad Comercial Impala con auto 322402018003283 del 6 de septiembre de 2018, devuelto por correo y notificado por publicación en la página web de la DIAN el 19 de septiembre de 2018, con el fin de verificar las operaciones realizadas con Grupo Editorial Durán S.A.S.
- Según el acta de visita del 24 de septiembre de 2018, se verificó que la dirección informada en el RUT de la sociedad no existe.
- Consultó la información exógena correspondiente al año gravable 2016, con el fin de verificar las compras que respaldarían las ventas realizadas a Grupo Editorial Durán. Como resultado, estableció que la sociedad únicamente reportó ingresos, sin registrar compras, gastos o movimientos bancarios que soportaran la operación comercial declarada.
- En cuanto a la forma de pago de las compras efectuadas por Grupo Editorial Durán, verificó que varios de los pagos fueron realizados a personas distintas de la sociedad proveedora. Además, observó que algunos de los beneficiarios de dichos pagos, entre ellos Jaime Durán Naranjo y Eduardo Durán Naranjo, eran socios y representante legal de Grupo Editorial Durán.
- Advirtió que Comercial Impala S.A.S había sido objeto de investigación dentro del expediente H 2015 2018 00264, actuación que culminó con la expedición de la Resolución Sanción Declaración de Proveedor Ficticio 322412018900116 del 2 de noviembre de 2018, al concluirse que la sociedad carecía de contabilidad, infraestructura y capacidad operativa suficientes para realizar las ventas reportadas.
- Señaló que durante el año gravable 2016 persistían las mismas irregularidades que dieron lugar a la declaración de proveedor ficticio.

Con fundamento en estos hallazgos, la Administración concluyó que las operaciones registradas con Comercial Impala S.A.S no correspondían a transacciones reales y, en consecuencia, rechazó los costos asociados a dichas operaciones.



Finalmente, en el análisis efectuado durante la inspección contable encontró inconsistencias en el inventario de los libros «Cátedra de Paz» y el KIT escolar, al establecer que Grupo Editorial Durán había vendido más unidades de las que, según sus registros, había adquirido. Adicionalmente, observó que Grupo Editorial Durán facturó los KIT y texto escolares 4 materias adquiridos a dicho proveedor por el mismo valor de compra. Incluso que en los meses de enero mayo, agosto, septiembre, noviembre y diciembre, el marco de utilidad es negativo, demostrando que el costo registrado es superior al ingreso.

Actuación Judicial

Contra la Liquidación Oficial de Revisión 322412019900072 del 16 de diciembre de 2019, mediante la cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 presentada por Grupo Editorial, la demandante interpuso demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, acudiendo a la figura de la demanda *per saltum*.

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:

a. PRETENSIONES PRINCIPALES

1. Se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión No 322412019900072 de diciembre 16 de 2019, proferida por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la entidad accionada, por medio de la cual modifica la declaración privada del impuesto de renta y complementarios No 91000418280271 del 24 de abril de 2017, presentada por el accionante.
2. Como consecuencia de la nulidad, opere para el contribuyente el restablecimiento del derecho consistente en la no modificación de su declaración privada del impuesto de renta y complementarios No 91000418280271 del 24 de abril de 2017, correspondiente al año gravable 2016 y, por ende, la firmeza de la misma.
3. Se condene en costas y agencias en derecho a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ.

b. PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

1. Se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud propuesta en la liquidación oficial de revisión No 322412019900072 de diciembre 16 de 2019, proferida por la División de Gestión de Fiscalización para Personas Jurídicas y Asimiladas de la entidad accionada.
2. Se condene en costas y agencias en derecho a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ.

Indicó como normas vulneradas el artículo 83 de la Constitución Política, los artículos 167, 176 y 240 del Código General del Proceso⁷ y los artículos 647, 683, 711, 742, 743, 756, 752, 771 -, 772 y 787 del Estatuto Tributario⁸.

⁷ En adelante CGP.

⁸ En adelante ET.



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 desconocimiento del material probatorio que acreditaba la procedencia de los costos de ventas, al actuar de mala fe, sustentando indebidamente una simulación de las operaciones y vulnerando las normas probatorias del ET.

1. La sociedad **demandante** sostuvo que la DIAN desconoció el material probatorio aportado para acreditar la realidad de las operaciones realizadas con Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S., así como la procedencia de los costos declarados. Señaló que aportó las facturas de compra y ventas, comprobantes de egreso, recibos de caja, registros contables y demás documentos que demostraban la ejecución de las operaciones comerciales y el cumplimiento de los contratos celebrados con sus proveedores y clientes. En su criterio, dicho desconocimiento implicó la transgresión de los principios de buena fe y de valoración integral de la prueba.

Afirmó que la Administración otorgó prevalencia a indicios derivados de actuaciones adelantadas respecto de terceros y a declaraciones de personas ajenas a las operaciones controvertidas, desconociendo el valor probatorio de la contabilidad y de los soportes aportados al expediente. En su criterio, la DIAN trasladó indebidamente al contribuyente la carga de la prueba.

En ese sentido, advirtió que la afirmación de simulación carecía de sustento, debido a que la Administración no identificó el negocio que supuestamente ocultaban las operaciones cuestionadas ni acreditó que estas fueran inexistentes. Añadió que los pagos efectuados a terceros obedecieron a instrucciones impartidas por los proveedores y que las eventuales inconsistencias detectadas en los procesos de fiscalización adelantados contra estos últimos no podían afectar la procedencia de los costos declarados por Grupo Editorial Durán.

Explicó que la dinámica comercial de la sociedad comprendía la contratación de terceros para la impresión, empaste, embalaje y entrega directa de determinados productos, por lo que no todas las unidades vendidas se reflejaban necesariamente en el inventario. Sostuvo que la Administración desestimó esta explicación bajo el argumento de que no podía venderse un bien que no se hubiera adquirido, desconociendo, en su criterio, la posibilidad jurídica de la venta de cosa futura prevista en el artículo 1869 del Código Civil.

2. La **DIAN** solicitó negar las pretensiones de la demanda. Sostuvo que la Administración ejerció sus facultades de fiscalización y exigió una comprobación especial de las operaciones declaradas, por lo que correspondía a la demandante acreditar su realidad. Señaló que las facturas y la contabilidad no eran suficientes para demostrar la efectiva realización de las operaciones, dado que debían estar respaldadas por otros elementos que acreditaran el pago, la entrega de los bienes y demás circunstancias del negocio.

Indicó que las pruebas aportadas por la demandante fueron valoradas en conjunto y que la presunción de veracidad de la declaración fue desvirtuada mediante cruces de información, comprobaciones y testimonios de terceros, los cuales evidenciaron que las operaciones realizadas con Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S carecían de realidad económica.



Asimismo, sostuvo que las pruebas recaudadas permitían concluir que se trataba de operaciones simuladas, debido a que los proveedores carecían de capacidad económica y operativa para realizar las transacciones declaradas y la documentación aportada no demostraba su realidad sustancial. Añadió que las inconsistencias relacionadas con los proveedores podían ser valoradas por la Administración, aun cuando la condición de proveedor ficticio de Comercial Impala S.A.S hubiera sido declarada con posterioridad a las operaciones cuestionadas.

Finalmente, afirmó que los actos demandados se encontraban debidamente motivados, y no se vulneró el derecho de defensa a la demandante, debido a que las pruebas obtenidas de terceros fueron incorporadas al expediente, por lo que la sociedad demandante tuvo conocimiento de ellas para contradecirlas.

Segundo cargo: Improcedencia de la sanción de inexactitud.

1. La sociedad **demandante** sostuvo que no procedía la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por cuanto no se configuraban los supuestos previstos en el artículo 647 del ET. Señaló que la inclusión de los costos cuestionados obedeció a una correcta aplicación de la normativa tributaria y se sustentó en facturas y demás documentos que cumplían los requisitos legales para soportar su procedencia.

Afirmó que, de conformidad con el artículo 771-2 del ET, los costos declarados se encontraban respaldados en documentos idóneos expedidos por sus proveedores, razón por la cual su actuación se ajustó a una interpretación razonable y jurídicamente aceptable de las disposiciones aplicables. En consecuencia, sostuvo que, aun en el evento de que se mantuviera el rechazo de los costos discutidos, no habría lugar a imponer la sanción por inexactitud, pues no existió inclusión de datos falsos, equivocados o desfigurados, sino una diferencia de criterio respecto de la procedencia fiscal.

2. Frente a este cargo, la **DIAN** sostuvo que la sociedad demandante tenía el deber de conocer y aplicar las normas tributarias y contables que regulaban la procedencia de los costos y que, pese a ello, incluyó en su declaración costos que no contaban con el debido respaldo probatorio. Consideró que esta conducta configuraba el supuesto de inexactitud previsto en el artículo 647 del ET.

En consecuencia, señaló que la inclusión de dichos costos desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada y generó un menor impuesto a cargo, por lo que se encontraba acreditado el supuesto que daba lugar a la imposición de la sanción por inexactitud.

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: Nulidad de los actos demandados por desconocimiento del material probatorio que acreditaba la procedencia de los costos de ventas, al actuar de mala fe, sustentando indebidamente una simulación de las operaciones y vulnerando las normas probatorias del ET.

1. El **Tribunal** consideró que la DIAN no incurrió en una actuación de mala fe ni desconoció las reglas de valoración probatoria al rechazar parte de los costos de ventas declarados por la sociedad demandante para el año 2016. Señaló que, aunque



en el expediente obraban facturas, comprobantes de egreso, extractos bancarios, recibos de caja, estados financieros y demás soportes contables, la Administración adelantó múltiples actuaciones de fiscalización encaminadas a verificar la realidad material de las operaciones registradas con las sociedades Carrillo Alonso S.A.S. y Comercial Impala S.A.S.

Destacó que la DIAN practicó inspecciones, realizó cruces de información, recibió declaraciones del representante legal y del revisor fiscal de la actora, efectuó visitas a terceros relacionados con las operaciones investigadas y verificó la información suministrada por las sociedades proveedoras y por algunos de los beneficiarios de los pagos efectuados. A partir de lo cual, concluyó que existían diversos elementos que ponían en duda la realidad de las operaciones. Entre ellos, la imposibilidad de ubicar a algunos proveedores en las direcciones registradas, la ausencia de infraestructura o capacidad operativa para desarrollar las actividades facturadas y la intervención de terceros que negaron tener vínculos comerciales con la demandante o con las sociedades proveedoras.

Con fundamento en lo anterior, el Tribunal concluyó que los hallazgos obtenidos por la Administración constituían indicios precisos y concordantes que desvirtuaban las facturas y de los registros contables aportados por la actora. En consecuencia, concluyó que la DIAN podía sustentar el rechazo de los costos en los resultados de la actividad fiscalizadora desplegada, sin que ello implicara desconocer las reglas probatorias previstas en los artículos 742, 743, 745, 746, 752, 771-5, 772 y 787 del ET.

Asimismo, el Tribunal descartó la alegada vulneración del artículo 1869 del Código Civil, al considerar que las operaciones cuestionadas no correspondían a ventas de cosa futura sujetas a condición, sino a transacciones respecto de las cuales no se acreditó suficientemente la realidad de los costos declarados. Por ello, concluyó que los actos demandados no se encontraban viciados de nulidad.

2. La parte demandante sostuvo que el Tribunal incurrió en una indebida valoración del material probatorio al concluir que las operaciones cuestionadas por la DIAN eran simuladas. Señaló que las facturas expedidas por Carrillo Alonso S.A.S. y Comercial Impala S.A.S., los comprobantes de egreso, las instrucciones de giro, los recibos de caja y las facturas de venta a sus clientes acreditaban suficientemente la realidad de las operaciones de compra y venta y, por ende, la procedencia de los costos declarados.

Indicó que el Tribunal omitió valorar integralmente dichos elementos de prueba y otorgó un peso excesivo a declaraciones de terceros que no participaron en las operaciones comerciales objeto de controversia. En particular, cuestionó la valoración del testimonio de Mauricio Redondo y de las declaraciones rendidas por terceros destinatarios de los pagos efectuados por instrucción de los proveedores, al considerar que tales declaraciones no desvirtuaban la realidad de las transacciones ni demostraban su simulación.

Asimismo, afirmó que el Tribunal construyó conclusiones sobre la simulación de las operaciones a partir de una interpretación errónea de los hechos expuestos en la demanda y de pruebas indiciarias que, en su criterio, no desvirtuaban la documentación contable y comercial obrante en el expediente. Por lo que, sostuvo que la sentencia incurrió en un defecto fáctico por desconocimiento de pruebas determinantes y por la valoración irracional o arbitraria de los elementos de convicción aportados al proceso, circunstancia que condujo a confirmar indebidamente los actos administrativos demandados.

Segundo cargo: Procedencia de la sanción de inexactitud.



1. El **Tribunal** señaló la procedencia de la sanción por inexactitud, al concluir que el rechazo de costos de venta por valor de \$3.359.320.000 obedeció a la inclusión de costos que no fueron debidamente acreditados, conducta que encuadra en el supuesto previsto en el artículo 647 del ET. Afirmó que las pruebas recaudadas por la DIAN evidenciaban inconsistencias relacionadas con la capacidad operativa de los proveedores, la trazabilidad de los bienes y la forma en que se efectuaron los pagos. En consecuencia, concluyó que se configuraban los presupuestos para imponer la sanción.

2. En cuanto a este cargo, la **parte demandante** sostuvo que no procedía la sanción por inexactitud, pues, contrario a lo concluido por el Tribunal, los costos declarados no podían calificarse como inexistentes. En consecuencia, afirmó que no se configuraba el supuesto previsto en el artículo 647 del ET para la imposición de dicha sanción.

PRONUNCIAMIENTO DE LAS PARTES

1. La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada. Sostuvo que el recurso no controvierte eficazmente los fundamentos de la decisión de primera instancia, sino que reitera los argumentos expuestos durante el proceso sin demostrar errores en la valoración probatoria realizada por el Tribunal.

Indicó que la sentencia valoró integralmente las pruebas obrantes en el expediente y concluyó válidamente que las facturas, la contabilidad y demás soportes aportados por la demandante no acreditaban la realidad económica de las operaciones, pues fueron desvirtuados por indicios derivados de las actuaciones de fiscalización adelantadas por la Administración.

Finalmente, señaló que el Tribunal aplicó correctamente las reglas sobre carga de la prueba y las disposiciones del Estatuto Tributario relativas a la acreditación de los costos declarados y a la explicación de los pagos efectuados a terceros, cargas que, insiste, no fueron satisfechas por la demandante.

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

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso. Mediante el auto del 12 de febrero de 2026⁹ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

De otra parte, contrario a lo sostenido por la DIAN, el recurso de apelación contiene reparos concretos contra la sentencia de primera instancia, pues la parte apelante identificó las conclusiones del Tribunal que cuestiona y expuso las razones de su inconformidad. La reiteración de algunos argumentos planteados durante el proceso no impide el estudio de la alzada, dado que corresponde al análisis de fondo determinar si tienen la entidad suficiente para desvirtuar la decisión apelada.

PROBLEMAS JURÍDICOS

⁹ SAMAI CE, índice 12.



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

- i) ¿Los elementos probatorios recaudados por la DIAN durante la actuación de fiscalización permitían desvirtuar la realidad de las operaciones registradas por la demandante con Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S y, en consecuencia, justificar el rechazo de los costos declarados en la declaración del impuesto sobre la renta al año gravable 2016?
- ii) ¿Es procedente la sanción de inexactitud impuesta a Grupo Editorial Durán?

Análisis del caso concreto

1. Valoración probatoria de las operaciones realizadas con Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S. Procedencia del rechazo de los costos declarados.

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

En ese contexto, el artículo 771-2 del ET exige que los costos, deducciones e impuestos descontables se encuentren soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan los requisitos legales. Sin embargo, el cumplimiento de esas exigencias formales no limita las facultades de fiscalización de la DIAN, la cual puede verificar la realidad de las operaciones y, de ser el caso, rechazar los costos declarados¹².

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. Por esa razón, la demostración de este fenómeno suele edificarse a partir de hechos indicadores objetivamente acreditados que, apreciados de manera conjunta y conforme a las reglas de la sana crítica, permitan inferir razonablemente la ausencia de correspondencia entre la operación documentada y la realidad económica efectivamente ocurrida.

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.

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.



En ese contexto, esta Sección ha señalado que para desvirtuar la realidad de las operaciones declaradas no es indispensable demostrar de manera directa la existencia de un acuerdo simulatorio entre las partes ni acreditar individualmente cada uno de los elementos de la operación cuestionada. Basta que el acervo probatorio revele circunstancias graves, concordantes y convergentes que permitan concluir razonablemente que la operación reportada carece de sustento económico real o que los documentos aportados no reflejan una transacción efectivamente realizada. En particular, esta Corporación ha reconocido que los indicios, apreciados de manera conjunta y conforme a las reglas de la sana crítica, pueden ser suficientes para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y acreditar la inexistencia o simulación de las operaciones examinadas¹⁴.

En materia tributaria, cuando la discusión versa sobre la procedencia fiscal de costos derivados de operaciones cuya realidad económica es cuestionada, no resulta indispensable identificar un negocio jurídico disimulado distinto del negocio aparente. Basta acreditar que la operación invocada como soporte fiscal carece de correspondencia con los hechos económicos efectivamente ocurridos o que los documentos allegados no reflejan una transacción real.

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

En ese orden de ideas, la prueba indiciaria constituye un medio de convicción en el que, partiendo de un hecho indicador (acreditado con prueba directa), se infiere (conexión lógica) la existencia o inexistencia de un hecho desconocido. La inferencia obtenida debe responder a reglas de la lógica, la experiencia y la sana crítica. Por lo tanto, los indicios constituyen un medio probatorio autónomo que puede ser apreciado de manera independiente o en conjunto con otros medios de convicción, sin que su valor pueda calificarse como complementario o subsidiario respecto de la prueba directa. Por el contrario, una vez los hechos indicadores se encuentran plenamente acreditados y articulados dentro del proceso, los indicios pueden alcanzar una fuerza demostrativa equivalente a la de la prueba directa.

Al respecto, los artículos 240 y 242 del CGP 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 tales eventos, corresponde al contribuyente aportar elementos de convicción aptos para desacreditar el indicio, cuestionar la inferencia lógica construida por la

¹⁴ 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.



Administración o demostrar la efectiva realización de las operaciones cuestionadas. En ese sentido, el artículo 167 del Código General del Proceso dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas cuya aplicación invocan¹⁵.

Por lo que, cuando la actuación administrativa se plantea en torno a la existencia de una eventual simulación (realidad, sustancia y materia de la operación), la prueba documental y la prueba contable se pueden tornar insuficientes, debido a que la prueba documental corresponde a la declaración o representación de la ocurrencia de un hecho, en los términos del artículo 243 del CGP; en consecuencia, su alcance probatorio solo se refiere a su otorgamiento, fecha y a la existencia de las declaraciones allí contenidas, atendiendo a los artículos 257 y 258 del CGP, más no a la veracidad de lo declarado¹⁶.

Lo anterior también ocurre con la contabilidad, la cual implica el registro cifrado de hechos económicos y acredita el adecuado manejo de la técnica contable como fundamento de la depuración fiscal (artículos 50 y 53 del Código de Comercio); pero, el reconocimiento de un hecho en la contabilidad no implica de manera automática su ocurrencia, toda vez que depende del soporte documental.

Se advierte que la contabilidad únicamente constituye plena prueba entre comerciantes y respecto de asuntos mercantiles (artículo 264 Código General del Proceso). De cara a la Administración Tributaria, respecto de cuestiones mercantiles, la misma norma señala que la contabilidad «solo constituye un principio de prueba a favor del comerciante, que necesitará ser completado con otras pruebas». Así, cuando el artículo 772 del ET señala que la contabilidad constituye prueba en favor del contribuyente, debe entenderse, para efecto de operaciones cuestionadas por simulación, con el alcance en el CGP; es decir, de ser requerido por la DIAN, el contribuyente está obligado a complementar la contabilidad con otras pruebas que acrediten la realidad de las operaciones registradas¹⁷.

En vista de lo anterior, si el debate planteado gira en torno a la inexistencia de la operación (ausencia de realidad, sustancia y materia), la carga de la prueba no puede limitarse a la prueba documental (facturas y contratos) y contable. Dado que todos esos medios de prueba tienen como objeto acreditar que determinadas declaraciones fueron emitidas o que ciertos hechos fueron registrados, se insiste en que la realidad material de la operación constituye, en cambio, un hecho histórico cuya demostración exige verificar si aquello que fue declarado o registrado efectivamente ocurrió. Son, por tanto, dos objetos distintos de prueba. Bajo este escenario, el ejercicio probatorio debe dirigirse a la reconstrucción del hecho económico, a través de la verificación del conjunto de circunstancias objetivas que rodearon la operación.¹⁸

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

¹⁵ 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.

¹⁶ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de agosto de 2026, exp 30255, M.P. Claudia Rodríguez Valésquez.

¹⁷ Ibidem.

¹⁸ Sentencias del 3 de marzo de 2022, exp. 25617; M.P. Milton Chaves García, del 16 de junio de 2022, exp. 24548; M.P. Milton Chaves García, del 2 de febrero de 2023, exp. 26003; M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 29 de febrero de 2024, exp. 28014; M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 23 de mayo de 2024, exp. 27223; M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 15 de septiembre de 2022, exp. 25639, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto



elementos probatorios eran suficientes para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones y justificar el rechazo de los costos declarados.

Impuesto sobre la renta. Vigencia 2016	
Proveedor – Costo rechazado	Indicios de la Administración
Carrillo Alonso \$1.077.552.000	(i) En desarrollo de la inspección contable, la sociedad no aportó información contable ni documentos soporte. (ii) La información exógena de 2016 no evidenció compras que permitieran respaldar las ventas realizadas a Grupo Editorial Durán. (iii) Los pagos correspondientes a varias facturas fueron realizados a terceros distintos del proveedor, su representante legal o sus socios. En relación con los beneficiarios de los pagos: (iv) Mauricio Redondo Rodríguez manifestó no conocer ni haber tenido relaciones comerciales con Grupo Editorial Durán ni con Carrillo Alonso S.A.S. (v) Luis Gabriel Berg González no fue ubicado en la dirección registrada en el RUT. (vi) José Luis López Rocha manifestó que nunca tuvo vínculos comerciales con Grupo Editorial Durán. (vii) Eduardo Durán Naranjo no compareció a la citación efectuada por la DIAN.
Comercial Impala S.A.S - \$2.281.786.000	(i) En la visita de verificación se estableció que la dirección registrada en el RUT de la sociedad no existía. (ii) La información exógena de 2016 únicamente registró ingresos, sin compras, gastos o movimientos bancarios que respaldaran las ventas realizadas a Grupo Editorial Durán. (iii) Varios pagos fueron efectuados a terceros distintos del proveedor, entre ellos Jaime Durán Naranjo y Eduardo Durán Naranjo, socios de Grupo Editorial Durán. (iv) Comercial Impala S.A.S. había sido objeto de investigación que culminó con la Resolución Sanción Declaración de Proveedor Ficticio 322412018900116 del 2 de noviembre de 2018, al establecerse que carecía de contabilidad, infraestructura y capacidad operativa para realizar las ventas reportadas. (v) La DIAN consideró que las mismas irregularidades persistían para el año gravable 2016.

Aunque los hechos indicadores no son idénticos respecto de cada proveedor, su valoración conjunta revela un patrón común de ausencia de elementos objetivos que permitan verificar la efectiva adquisición y circulación de los bienes que sirvieron de soporte a los costos declarados.

La Sala advierte que el rechazo de los costos no se fundamentó exclusivamente en la posterior declaración de proveedor ficticio de Comercial Impala S.A.S. La relevancia de dicha actuación radica en que permitió corroborar circunstancias relacionadas con la ausencia de capacidad operativa, infraestructura y soportes contables, las cuales fueron además verificadas mediante otros medios de prueba correspondientes al año gravable discutido. Por ello, la validez de los actos acusados no depende de atribuir efectos retroactivos a la resolución sancionatoria expedida en 2018.

Los elementos recaudados durante la actuación de fiscalización no evidencian simples irregularidades formales o aisladas atribuibles a los proveedores. Por el contrario, configuran un conjunto de circunstancias graves, convergentes y mutuamente corroborantes que comprometen la realidad económica de las operaciones declaradas. En efecto, la ausencia de información contable y documental, la imposibilidad de verificar la ubicación y capacidad operativa de los proveedores, la inexistencia de registros que permitieran establecer el origen de las mercancías, las inconsistencias detectadas en la información exógena y la realización de pagos a terceros ajenos a las operaciones reportadas conforman una secuencia indiciaria que razonablemente conduce a cuestionar la efectiva ejecución de las transacciones que sirvieron de soporte a los costos declarados.

Adquieren especial relevancia probatoria las irregularidades advertidas en el flujo de pagos de las operaciones cuestionadas. En efecto, la DIAN estableció que parte de los pagos asociados a las facturas expedidas por los proveedores fueron efectuados a terceros ajenos a dichas sociedades. Aunque la demandante sostuvo que dichos desembolsos obedecieron a instrucciones impartidas por los proveedores, no aportó



elementos de convicción que permitieran verificar la existencia de tales instrucciones ni la vinculación de los beneficiarios con la ejecución de las operaciones reportadas. Adicionalmente, se constató que algunos cheques fueron objeto de endoso y que ciertos pagos terminaron siendo percibidos por socios del propio Grupo Editorial Durán.

Adicionalmente, los contratos y soportes relacionados con clientes finales tampoco permitieron establecer de manera objetiva la participación efectiva de Carrillo Alonso S.A.S. y Comercial Impala S.A.S. en el suministro de los bienes cuya adquisición se reportó.

Tales circunstancias no solo afectan la trazabilidad financiera de las operaciones, sino que constituyen hechos indicadores que, apreciados conjuntamente con los demás elementos de prueba obrantes en el expediente, corroboran la falta de correspondencia entre los soportes documentales allegados y la realidad económica que se pretendió acreditar.

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

- Libro mayor y balance del año 2016.
- Relación de proveedores del año 2016.
- Relación de facturación del año 2016.
- Libro auxiliar comercial del año 2016 del proveedor Comercial Impala S.A.S y Carrillo Alonso S.A.S.
- Declaraciones de ICA del sexto bimestre del año 2015, y de todos los bimestres del año 2016 de la sociedad demandante.
- Certificación de Banco de Occidente del reporte anual de costos totales.
- Resumen general de pago de aportes en línea.
- Constancias de cuentas de ahorros y cuentas corrientes de Banco de Occidentes.
- Aceptación de la oferta de la alcaldía municipal del municipio de Granada, Cundinamarca para la compraventa de material didáctico para la implementación de catedra de la paz, en las instituciones educativas del municipio de Granada, Cundinamarca.
- Orden de Compra 0103.
- Contrato de Compraventa F-CTVC 236 de 2026 celebrado entre la Universidad de Cundinamarca y Grupo Editorial Duran.
- Acta de la audiencia de adjudicación de la licitación pública SA-LP-001-2016 del municipio de Zona Bananera, Magdalena al Grupo Editorial Duran para la compra de textos escolares de primera, secundaria, formación social y



orientaciones profesionales para las instituciones educativas del municipio de Zona Bananera, Magdalena para el año escolar 2016.

- Carta de aceptación de oferta de la alcaldía municipal del municipio de Fusagasugá para la compra de material didáctico para la educación en valores de la primera infancia en las instituciones educativas municipales de Fusagasugá.
- Contrato de compraventa 20160009 suscrito entre el municipio de Quetame y Grupo Editorial Durán para la dotación de material bibliográfico de consulta para las instituciones educativas.
- Contrato de compraventa 002-106 suscrito entre el municipio de Tibacuy y Grupo Editorial Duran para la adquisición de material pedagógico integrado impreso para el desarrollo de estrategias que conlleven al rendimiento académico y la formación de ciudadanos solidos en principios y valores sobre los educandos de las instituciones educativas públicas del municipio de Tibacuy.
- Contrato de compraventa entre la Corporación Autónoma Regional del Cesar y Grupo Editorial Duran para la adquisición e instalación de software educativo ambiente "Agroecologito Soft V2.0.1".
- Órdenes de compra dirigidas al departamento de Magdalena y Santa Marta.
- Facturas de venta a la Iglesia Centro Bíblico Internacional Emanuel.
- Facturas de venta de los proveedores Carrillo Alonso S.A.S y Comercial Impala S.A.S, junto con los recibidos de caja y los comprobantes de egreso.
- Contrato de compraventa de suministro de Kits y textos escolares entre Grupo Editorial Duran y Carrillo Alonso S.A.S
- Contrato de compraventa 120 suscrito entre la Iglesia Centro Bíblico Internacional Emanuel y Grupo Editorial Durán para la prestación de servicios educativo para la promoción e implementación de estrategias de desarrollo pedagógico, para la atención de 3150 niños, niñas y jóvenes en 3 municipios del departamento de Magdalena.
- Otrosí al contrato de prestación de servicios educativo entre la Iglesia Centro Bíblico Internacional Emanuel y Grupo Editorial Durán.
- Relación de ingresos y gastos de la Iglesia Centro Bíblico Internacional Emanuel.
- Facturas de venta a la Iglesia Centro Bíblico Internacional Emanuel junto con los comprobantes de egreso.
- Balance de Prueba consolidado a nivel terceros de la Iglesia centro Bíblico Internacional Emanuel del año 2016.

No obstante, dichos documentos únicamente acreditan que las operaciones fueron registradas documental y contablemente por la demandante, pero no permiten demostrar la realidad económica de las transacciones cuestionadas. Ninguno de esos medios de prueba controvierte los hechos indicadores establecidos por la DIAN ni explica las anomalías detectadas en relación con la capacidad operativa de los proveedores, el origen de los bienes, la trazabilidad de las mercancías o la forma en que se ejecutaron las negociaciones reportadas. Así, los documentos aportados prueban la existencia de soportes formales, pero no la efectiva ocurrencia de los hechos económicos cuya realidad fue puesta en duda por la Administración.



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.

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

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

En relación con la relevancia del flujo de pagos, las actuaciones adelantadas por la DIAN no permitieron corroborar la explicación ofrecida por la demandante respecto del motivo de tales pagos. En efecto, algunas de las personas que aparecían como beneficiarias de los cheques manifestaron no conocer a Grupo Editorial Durán o negaron haber sostenido relaciones comerciales con los proveedores involucrados, mientras que otras ni siquiera pudieron ser ubicadas en los lugares reportados en los registros oficiales. De esta manera, las verificaciones practicadas por la Administración no solo dejaron sin soporte la justificación suministrada por la contribuyente, sino que fortalecieron la inferencia relativa a la ausencia de correspondencia entre la documentación aportada y las operaciones que se pretendían acreditar.

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 documentos contables y comerciales 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 al acto acusado.

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 y del 23 de mayo de 2024, exp. 27223, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Se resalta que la circunstancia de que la demandante hubiera realizado ventas a terceros o ejecutado contratos con sus clientes no conduce, por sí sola, a tener por acreditada la realidad de las operaciones registradas con Carrillo Alonso S.A.S. y Comercial Impala S.A.S. Lo que debía demostrarse no era la existencia de las ventas efectuadas por Grupo Editorial Durán, sino que los costos cuya deducción fiscal pretendía derivaban efectivamente de transacciones reales celebradas con dichos proveedores. Precisamente sobre este aspecto recayeron las dudas planteadas por la DIAN, las cuales no fueron despejadas.

Tampoco prospera el argumento relativo a la venta de cosa futura previsto en el artículo 1869 del Código Civil. La controversia no se refiere a la validez jurídica de que un comerciante pueda obligarse respecto de bienes cuya existencia definitiva sea futura, sino a la acreditación de que los costos declarados tuvieron origen en operaciones efectivamente realizadas con los proveedores cuestionados. Por ello, aun admitiendo la viabilidad jurídica de ese tipo de negocios, dicho planteamiento no desvirtúa los indicios relacionados con la capacidad operativa de los proveedores, el origen de los bienes ni las anomalías detectadas en el flujo de pagos.

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

Así las cosas, la Sala advierte que el debate procesal no gira en torno a la existencia de facturas, comprobantes contables o registros internos, circunstancia que no fue desconocida por la Administración. Lo discutido es si tales documentos reflejan operaciones reales y económicamente verificables. Frente a este aspecto esencial, la demandante no aportó elementos de convicción capaces de explicar o desvirtuar los múltiples indicios obtenidos por la DIAN. En consecuencia, el acervo probatorio valorado en su integridad permite concluir que la Administración logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración, mientras que la contribuyente no cumplió la carga de demostrar la efectiva realización de las operaciones cuestionadas.

Por consiguiente, la Sala concluye que la DIAN acreditó, mediante una pluralidad de indicios graves, concordantes y convergentes, circunstancias objetivas que desvirtúan la realidad económica de las operaciones registradas con Carrillo Alonso S.A.S. y Comercial Impala S.A.S. A su vez, la demandante no aportó pruebas idóneas para desacreditar tales inferencias ni para demostrar la efectiva ejecución de las transacciones cuestionadas. En esas condiciones, se encuentra justificado el rechazo de los costos declarados por concepto de dichas operaciones y, por ende, no prospera el cargo de apelación.

Finalmente, la Sala considera que el Tribunal no incurrió en los errores de valoración probatoria alegados por la apelante. Contrario a lo sostenido, la decisión de rechazar los costos no se sustentó exclusivamente en las declaraciones de terceros, sino en la valoración conjunta de los elementos recaudados durante la actuación de fiscalización, incluidos los documentos contables y comerciales aportados por la demandante. De este conjunto probatorio se desprendieron circunstancias que, valoradas de manera integral, desvirtuaron la realidad de las operaciones cuestionadas. En consecuencia, no se advierte que el Tribunal hubiera omitido pruebas determinantes, ni que la DIAN hubiera actuado de mala fe. **Por lo tanto, no prospera el cargo de apelación.**



2. Procedencia de la sanción de inexactitud.

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 \$3.359.320.000.

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.

La Sala destaca que la sanción impuesta no tiene origen en una discrepancia interpretativa sobre el alcance de las normas que regulan la procedencia de los costos ni en una discusión jurídica razonable acerca de su aplicación. Por el contrario, deriva de la inclusión en la declaración privada de costos respecto de los cuales la contribuyente no logró acreditar la realidad económica de las operaciones que les servían de fundamento. Así, la controversia no se originó en una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, sino en la falta de medios de prueba que acreditaran los presupuestos fácticos necesarios para la procedencia fiscal de los costos declarados, circunstancia que excluye la aplicación de la causal eximente prevista en el artículo 647 del ET.

La conducta sancionada no deriva de un simple incumplimiento formal en la conservación de soportes o de una insuficiencia documental aislada, sino de la inclusión de costos cuya realidad económica fue desvirtuada mediante prueba indiciaria suficiente. En tales condiciones, la declaración incorporó factores que incidieron indebidamente en la determinación del tributo.



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. Por consiguiente, la Sala encuentra ajustada a derecho la sanción impuesta por la Administración y concluye que **tampoco prospera este 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.
- 3. Reconocer** personería para actuar a Camilo Andrés Roa Boscán, identificado con C.C. 1.124.051.145 y con T.P. 275.903 del Consejo Superior de la Judicatura, como apoderado de la parte demandada, conforme al poder conferido y allegado.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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