



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cuatro (04) de diciembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2022-00322-01 (29859)
Demandante	INGTEL S.A.S.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre VI. Año gravable 2016. Desconocimiento de compras e impuestos descontables. Procedimiento antiabuso. Operaciones simuladas. Costos presuntos. Sanción por inexactitud. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 14 de noviembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander¹, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: AVÓQUESE el conocimiento del presente proceso, por parte del Despacho 009 a cargo de la Magistrada Ponente, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: SIN CONDENA en costas, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 20 de enero de 2017, Ingtel S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año gravable 2016, de manera extemporánea y con saldo a pagar.

Previa emisión de emplazamiento para corregir y del requerimiento especial y su respuesta, el 17 de marzo de 2021 la DIAN emitió la liquidación oficial de revisión 2021004050000014 que propuso el rechazo parcial de compras e impuestos descontables, impuso sanción por inexactitud y reliquidó el impuesto y la sanción por extemporaneidad, determinando un nuevo saldo a pagar.

El 14 de mayo de 2021, la sociedad interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto en resolución 53 del 20 de enero de 2022 que confirmó la liquidación oficial.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

¹ Samai Tribunal, índice 41.



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones²:

PRIMERO: Que es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 2021004050000014 del 17 de marzo del 2021, emitida por la División de Gestión de Fiscalización y Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, por medio de la cual se modificó la declaración privada de **INGTEL S.A.S**, respecto al impuesto sobre las ventas del periodo 6 del año 2016

SEGUNDO: Que es nula la Resolución N° 53 del 20 de enero del 2021 (sic) (debe entenderse 2022) emitida por la División Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión Ventas No. 2021004050000014 del 17 de marzo del 2021

TERCERO. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare:

- a) La firmeza de la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del periodo 6 año gravable 2016, presentada el día 20 de enero de 2017, mediante presentación virtual No. 91000400797295, y
- b) Que a la empresa **INGTEL S.A.S**, persona jurídica identificada con Nit N° 900.090.485-8, representada legalmente por el señor **JUAN CARLOS RINCON MORA**, **NO** le debe suma alguna a la DIAN por ningún concepto en lo referente a la declaración tributaria señalada.

CUARTO. Que en los términos del artículo 188 de la ley 1437 del 2011 se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación.

Invocó como violados los artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política; 82, 107, 200, 617, 683, 684, 742, 754, 754-1, 771-2, 869 y 869-1 del Estatuto Tributario; la Resolución Nro. 000004 de 2020 y la sentencia C-089 de 2011 de la Corte Constitucional.

1. Violación al principio de legalidad y al debido proceso por desconocimiento del procedimiento por abuso

Afirmó que, como la DIAN fundamentó el desconocimiento de las compras e impuestos descontables en supuestas figuras simuladas y abusivas constitutivas de fraude fiscal que se realizaron con el fin de dar apariencia real a operaciones que no se ejecutaron, ha debido desacreditarlas bajo el procedimiento de los artículos 869 y 869-1 del Estatuto Tributario, lo cual no ocurrió.

Calificó los argumentos de los actos como insuficientes y contrarios a los hechos, pues la demandada desestimó la violación al debido proceso a partir del Memorando 115 del 06 de mayo de 2019 de la Subdirección de Gestión de Fiscalización, cuyos lineamientos no deberían haber desconocido el procedimiento antiabuso, necesario para recharacterizar operaciones que carecen de propósito económico o comercial o sean artificiosos (Ley 1819 de 2016 y la Resolución 000004 de enero de 2020).

Explicó que el abuso, el fraude a la ley y la simulación son todas formas de elusión fiscal y que la Administración solo puede desconocer los efectos de las operaciones que se realicen bajo esas conductas agotando el procedimiento previsto para tal fin. Añadió que la pretermisión de este viola el principio de legalidad, por cuanto no se respetó todas las oportunidades legales para objetar lo pretendido por la DIAN y

² Samai Tribunal, índice 25.



probar la veracidad de la declaración, en especial, al omitir el emplazamiento especial por abuso y el visto bueno del Director Seccional y del delegado de Gestión de Fiscalización para emitir el requerimiento especial.

Alegó una desviación de poder y se refirió a la naturaleza vinculante del emplazamiento especial por abuso. Invocó el Concepto DIAN 744 de 2021 para defender la necesidad de activar el procedimiento antiabuso, el cual no es un simple formalismo, y cuya omisión no se puede subsanar con la respuesta al requerimiento o la liquidación.

2. Falsa motivación

Observó que los supuestos de hecho que sustentaron los actos fueron inexistentes dado que aportó pruebas que fueron valoradas indebidamente. Anotó que el costo no fue cuestionado por la falta de requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario ni por razones distintas al abuso en materia tributaria. Insistió en que la administración no consideró los medios de prueba conducentes, pertinentes y útiles aportados por la sociedad, lo cual configura una desviación del poder.

Expuso que verificar la realidad económica implicaba comprobar su actividad económica, los contratos suscritos durante la vigencia fiscal, el cumplimiento de la tarifa legal probatoria de costos y deducciones, la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad y la inspección de la contabilidad, lo cual desdibuja las amplias facultades de fiscalización, pues no es dable inferir que los costos son inexistentes, sin valorar la realidad económica del rechazo.

Reprochó que se hubieran desconocido los costos y deducciones con base en una prueba indiciaria y se hubiese mantenido el 100% de los ingresos, lo cual desnaturaliza la operación y origina una carga tributaria mayor y confiscatoria (principios de justicia, legalidad y equidad). Reiteró que la demandada debió valorar la existencia de documentos que avalaran el costo o deducción y si el resultado de su análisis era razonable económicamente.

Precisó que la autoridad fiscal desconoció los indicios por datos estadísticos de los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, que preservan la justicia y la capacidad contributiva, ya que hubo un aumento de la renta líquida al 45,72%, lo cual lo pone en una situación muy gravosa y distanciada de los datos estadísticos sobre el margen de rentabilidad de las actividades desarrolladas por Ingtel S.A.S. que oscila entre el 4,42% y el 10,24%.

Controvirtió que no se tomara en cuenta la realización efectiva del ingreso. Desglosó cada uno de los indicios traídos al expediente por la Administración, y los cuestionó.

Por ejemplo, señaló que sobre el contrato con La Casa MDF S.A.S se cuestionó que el mismo fuera suscrito el 4 de enero de 2016, 11 meses antes del inicio de la facturación de suministros, desconociendo el principio de autonomía de la voluntad en los contratos. Agregó que el hecho de que las facturas se pagaran en efectivo y reposara un saldo en los activos corrientes, no implica la irrealidad de la operación, porque los saldos que se reflejan en los estados financieros al corte de un período corresponden a la existencia del disponible después de haber efectuado los diferentes pagos de pasivos, costos, gastos o inclusive, adquisición de activos fijos o corrientes. También reprochó que se hiciera mención de declaraciones de empleados y representantes legales que no estuvieron en los cargos en el período



gravable investigado, omitiendo practicar la declaración a Ana Milena Mejía, persona con quien se negoció y ejecutó la operación por 2016, lo cual viola el artículo 684 del Estatuto Tributario.

Sobre Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos advirtió, entre otros, que la falta de orden comparativo y consecutivo de las facturas no las invalida pues se permite reconocer costos y deducciones de operaciones en determinado período fiscal cuya factura se legalice en el periodo siguiente, sin que ello implique una simulación de negocios. Reconoció que los pagos de los servicios se realizaron en efectivo y anunció que allegó los soportes de las transacciones. Aclaró que el hecho de que no haya prueba documental o soporte de transferencia bancaria no implica que el pago no exista, dado que se puede acreditar con testimonios.

Concluyó que los indicios carecían de un análisis razonable, equilibrado y concienzudo y que no son tales debido a que estos derivan de incongruencias en la ejecución contractual. Reiteró que la DIAN no comprobó, constató ni estableció la verdad de los hechos discutidos, al desconocer las pruebas y adujo que la entidad pretendió invertir la carga de la prueba, lo cual configuró un abuso de poder y evidenció una negligencia administrativa.

Expuso que el hecho de que terceros se abstengan de contestar requerimientos u oponerse contra resoluciones de proveedores ficticios no implica que las operaciones con estos, soportadas en las facturas, no hayan existido. Alegó que la liquidación no estudió las pruebas adjuntas a la respuesta al requerimiento especial ni decretó nuevas y que las decretadas no tenían relación con la época de los hechos.

Se refirió a la verificación del domicilio del tercero La Casa MDF S.A.S. de febrero de 2019 para señalar que no es prueba oportuna ni conducente porque no se puede inferir que el proveedor no existiera para 2016 o que las operaciones fueran simuladas. Agregó que no es de su competencia verificar las relaciones laborales, legales y reglamentarias de terceros con los terceros proveedores, máxime cuando se permite la suscripción de otro tipo de contratos, con lo cual una empresa no está obligada a vincular personal mediante contrato laboral. Reprochó que se trasladaran documentos de expedientes de vigencias posteriores (2017 y 2019) referentes a los terceros.

Indicó que la motivación de los actos no puede sustentarse en una simple diferencia de criterio interpretativo frente a las pruebas y que en los actos no se recharacterizaron las operaciones, de forma que se incurrió en falsa motivación.

3. Nulidad por falta de legalidad y desconocimiento de la realidad económica

Transcribió el objeto social de la demandante y las actividades registradas en el RUT y describió las actividades en las que alquiló o vendió equipos, prestó servicios de realización de eventos, arriendo inmuebles y contratos de suministro, mantenimiento o de colaboración, que generaron los ingresos.

Cuestionó el rechazo de costos del contrato de construcción realizado por intermedio de la unión temporal Ingtel Herrera Hernández Construcciones, dado que no se consideró el efecto del acuerdo en el que los ingresos se realizan en función de los costos y deducciones con ocasión del presupuesto de obra inicial, según el



artículo 201 del Estatuto Tributario. Agregó que parte de lo contratado con La Casa MDF S.A.S. correspondió a materiales para dicho contrato, sobre el cual aportó fotos que dijo no fueron valoradas por la demandada.

Precisó que la DIAN debió juzgar la realidad de la operación y no su formalidad, siendo válido el uso de diversos vehículos jurídicos, con fundamento en la libertad de empresa. Relató que requirió utilizar la figura de la subcontratación, mediante la cual se proveyó la mano de obra y el suministro de materiales, así como el alquiler o adquisición de bienes, necesarios para la ejecución de los contratos. Indicó que estos subcontratos se realizaron con Ana Milena Mejía y Carlos José Rodríguez Calderón quienes soportaron las operaciones por intermedio de los terceros - sociedades cuestionadas.

Reparó en que no es su responsabilidad verificar si los terceros tenían contabilidad acorde con las normas o si realizaban negocios que defraudaran al fisco y que la demandante actuó con base en la buena fe.

4. Inaplicación de los costos presuntos

Resaltó el espíritu de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario y el alcance del principio de equidad para aseverar que el incremento del impuesto y la imposición de la sanción son desproporcionados y desconocen dichos principios, dado que asumiría una obligación que excede la totalidad de su patrimonio actual y del 2016.

Solicitó la aplicación de costos presuntos o estimados del artículo 82 del Estatuto Tributario. Manifestó que estos operan, dado que los costos son supuestamente inexistentes y bajo el supuesto de que los ingresos provienen de servicios. Mencionó que los costos presuntos son aplicables a los contratos de construcción que involucran tanto un servicio como una enajenación de muebles incorporados al bien construido. Cuestionó que se considerara que todos los ingresos devienen de servicios, cuando hay un contrato de construcción y existe suministro de materia prima, respecto del cual no puede considerarse que haya un ingreso por servicios.

5. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Se opuso a la sanción dado que no se incluyeron datos desfigurados y simulados porque los impuestos descontables están soportados y las operaciones gozan de sustancia económica y comercial y se ligan al objeto social de la sociedad. Indicó que se aportaron las facturas y que las transacciones son esenciales para los contratos de suministro. Alegó que su actuación se basó en una interpretación válida del derecho aplicable y que la información declarada era completa y real, de forma que la sanción no era aplicable por configurarse una diferencia de criterios.

Explicó el alcance del principio de culpabilidad en las sanciones y estableció que la autoridad fiscal no lo sustentó y que había una falsa motivación por cuanto no hay ausencia de documentos exigidos para probar el costo y no se puede sustentar una simulación con base únicamente en indicios no probados.

6. Omisión de los principios *in dubio contra fiscum*, buena fe y capacidad contributiva

Dijo que las pruebas recaudadas no logran desvirtuar la veracidad de las aportadas y no despejan, más allá de toda duda, que las transacciones no sean reales, dado



que la contabilidad está en orden y no se desvirtuó. Reprochó que se exigieran documentos específicos que no hacen parte de la operación, lo cual es excesivo e inapropiado. Calificó de negligente la función fiscalizadora de la DIAN por rechazar, operaciones con base en indicios y concluyó que las operaciones discutidas son inmateriales para los terceros y que la infraestructura de estos soporta las operaciones en cuestión.

Estimó que se violó el principio de buena fe al presumir una actuación de forma dolosa o de mala fe y sancionarla, lo cual vulnera, a su vez, la confianza legítima. Observó que se violó la capacidad contributiva al obligar a la sociedad a asumir cargas tributarias que no le corresponden y que exceden su capacidad económica.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda³, con fundamento en lo siguiente:

Aseveró que en este caso no ocurrió un abuso propiamente dicho, sino una simulación de operaciones comerciales para reducir la carga tributaria, de manera que no procedía aplicar el procedimiento antiabuso. Conceptualizó el abuso, el cual asoció a la elusión y precisó que en este caso no podía recharacterizarse la operación, pues simplemente no se efectuó, por lo que procedía era desconocerla.

Invocó los conceptos DIAN 009674 de 2015 y 00841 de 2016 para asegurar que no se configuró el abuso porque no hay un derecho del cual sea titular la sociedad, ni se aprovechó de algún vacío legal, sino que se trata de la inexistencia de operaciones, es decir, evasión tributaria. Por ello, el procedimiento utilizado fue el adecuado pues no se requiere de la activación de la cláusula antiabuso, pues el rechazo de compras e impuestos descontables no se supedita a esta.

Reforzó su dicho en el hecho de que la sanción por inexactitud se tasó al 100% y no al 160%, como correspondería en caso de abuso, y en que son las dependencias de la demandada las que determinan si los actos configuran operaciones abusivas y no correspondía al contribuyente efectuar tal calificación.

Descartó la posibilidad de analizar la causalidad, proporcionalidad y necesidad de transacciones inexistentes y defendió que la administración puede dirigirse al contribuyente y a sus proveedores para establecer la realidad de hechos económicos, sin que ello implique desviación de poder o violación al debido proceso. Dijo que acudió a diversos medios de prueba tales como requerimientos, citaciones, solicitudes de información contable, visitas, declaraciones y cruces de información.

Mencionó que INGTEL no demostró la realidad de las operaciones, pese a ostentar la carga de la prueba y que el despliegue probatorio de la entidad demostró que, a pesar de los documentos, no se acreditó la realidad de la operación. Desestimó la violación a la justicia tributaria dado que los actos se fundamentaron en hechos demostrados en pruebas.

Se opuso a la configuración de falsa motivación pues los actos expresaron claramente los fundamentos fácticos y jurídicos de la administración para modificar la declaración. En particular, frente a La Casa MDF S.A.S. se rechazaron algunas facturas y relacionó las pruebas trasladadas desde el expediente abierto por el

³ Samai Tribunal, índice 26.



impuesto sobre la renta de 2016 y resaltó que el contrato de suministro suscrito con el tercero, pese a haberse suscrito en enero de 2016, fue ejecutado en el último mes de 2016, sin que estuviese firmado por el representante legal de la demandante. Indicó que las fechas del paz y salvo del contrato no son concordantes con las facturas emitidas por el tercero, las cuales se expidieron con anterioridad y posterioridad a la ejecución del contrato, sin que aparezca en este documento firma del representante legal de la actora.

Agregó que se emitieron comprobantes de egreso con posterioridad a la emisión del paz y salvo del contrato y que estos no tenían la razón social ni el NIT de la demandante, ni figuran firmas de elaboración ni pruebas de contabilización, pareciendo que fueran emitidos por el tercero. Mencionó que detectó una diferencia entre las facturas y los comprobantes de egreso que no fue explicada ni se registró en el pasivo y que estos últimos no identifican a los receptores de las sumas de dinero. Preciso que sobre los pagos no se practicó retención en la fuente.

Adicionó que efectuó visita al tercero y no se le encontró en la dirección registrada en el RUT, sin que se hubiese actualizado el registro. Que se realizó visita a la representante legal del tercero quien manifestó no recordar los clientes, la ubicación de la sociedad y que solo funcionaba con dos empleados. Expresó que la sociedad se había acabado pero que no la había vendido, lo que contrasta con los documentos obrantes en la cámara de comercio.

Relató que se adelantó diligencia de declaración juramentada con una de las accionistas que informó que la sociedad fabricaba y vendía muebles y venta de láminas de MDF, sin concretar nunca negocio alguno, por lo que se disolvió, funcionando hasta enero o febrero de 2016. Que las acciones se cedieron a Ana Milena Mejía y que nunca tuvieron contador.

Indicó que el actual dueño de la sociedad y su representante legal no comparecieron a las citaciones que se efectuaron y que se efectuó visita a la dirección del primero sin poder ubicarlo. Explicó que, en consulta al sistema de seguridad social en salud, se verificó que no se realizaron aportes para empleados en 2016 y 2017, lo que evidencia que no había personal para prestar servicios y que se constató que no se presentó información exógena por 2016 y que solo un proveedor le reportó compras por \$120.000, lo que contrasta con el volumen de ventas.

Así, concluyó que no fue posible verificar la infraestructura física, económica y operativa del proveedor, así como de su contabilidad, y no se evidenció la realización de operaciones ni de compra ni de venta, por lo que las ventas fueron simuladas. Agregó que al tercero se le declaró proveedor ficticio en 2020, lo cual es útil, pertinente y guarda relación con los hechos investigados.

Observó que la certificación de revisor fiscal allegada en la respuesta al requerimiento especial no resulta conducente para demostrar los pagos efectuados, dado que no se aportaron la totalidad de los comprobantes y los que se arrimaron no dan cuenta de quien recibió las sumas.

Sobre el comportamiento tributario del tercero, resaltó que encontró diferencias entre los ingresos en la información exógena reportada por terceros y los declarados, siendo incoherente que hubiese obtenido ingresos tan altos en 2016, siendo que la empresa se creó en octubre de 2015 y carecía de infraestructura pues su patrimonio ascendía a \$3.000.000.



Analizó la declaración del tercero para advertir que tuvo movimientos bancarios mínimos, pese a las transacciones efectuadas, y que ningún tercero le reportó pasivos. Encontró inconsistencias en los inventarios final de 2015 y final de 2016 y el costo de ventas y resaltó que no se acreditó infraestructura física y de personal suficiente. Así, para efectos de las transacciones con La Casa MDF S.A.S. sostuvo que las pruebas permiten concluir que las operaciones de venta fueron simuladas e inexistentes a partir de los hallazgos encontrados.

Con respecto a la Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos subrayó que las facturas aportadas no guardaban un orden consecutivo y cronológico, que fueron pagadas en efectivo, sin que exista soporte de la trazabilidad de las operaciones y que los comprobantes de egreso no dan cuenta de los terceros que recibieron las sumas de dinero, lo cual no constituye prueba efectiva de la erogación que se pretende probar. Resaltó que a la Cooperativa se le declaró proveedor ficticio en 2019 y que no presentó información exógena y carecía de proveedores de bienes o servicios, según los reportes de terceros.

Agregó que, en investigaciones con otros terceros, estos corrigieron sus declaraciones rechazándose el valor de las compras contabilizadas a nombre de la cooperativa y que el patrimonio registrado en la declaración de la cooperativa da cuenta de que no tenía capacidad económica para llevar a cabo las operaciones informadas por los terceros. Lo anterior sumado a que no se pudo establecer el domicilio fiscal para verificar la existencia de esta y su operatividad.

Sostuvo que la cooperativa no efectuó aportes al sistema de seguridad social en salud, su cuenta bancaria registró un único abono de \$50.792 y la Superintendencia de Economía Solidaria certificó que no se evidenció información reportada por ella.

Reiteró que los comprobantes de egreso no demostraban los pagos efectuados al no identificar los receptores del dinero, lo cual no se aclaró con la demanda.

Sobre las fotografías aportadas por la sociedad, aclaró que no se ha cuestionado su objeto social sino la realidad de las operaciones con los terceros, de manera que estas no demuestran lo que se debate. Estimó que las facturas pueden cuestionarse para comprobar la realidad de las operaciones comerciales y que el rechazo de costos deviene del análisis de todas las piezas probatorias.

Adujo que las pruebas aportadas por la sociedad dan cuenta de una verdad formal documental que no establece la realidad de las operaciones y descartó la falsa motivación. Observó que cuando se cuestionaron los documentos aportados, se invirtió la carga de la prueba y la demandante debía acreditar la existencia de la operación, lo cual no ocurrió, siendo los indicios prueba suficiente para demostrar la irrealidad de las operaciones. Reparó en que existe congruencia entre los motivos citados en los actos y la decisión adoptada.

Dijo que la sociedad no demostró haber realizado operaciones con las personas naturales mencionadas en la demanda, sino con personas jurídicas cuya inexistencia se demostró, y que no se cuestionó el objeto social de la actora, sino la realidad de transacciones relacionadas con terceros, tanto así que el rechazo de los costos fue parcial.

Acotó que no se aplicaron consecuencias jurídicas por hechos de terceros, sino que no se probó la realidad de las operaciones. Añadió que las amplias facultades de



fiscalización le permiten a la demandada dirigirse a proveedores y terceros para establecer la realidad de hechos económicos y que se realizó una valoración integral de las pruebas. Aclaró que la factura no es suficiente para el reconocimiento de costos pues ellas no demuestran la veracidad de las transacciones. Defendió la eficacia de los indicios recaudados frente a los proveedores.

Cuestionó que la demandada se refiriera al impuesto y la sanción impuestas en renta, hechos ajenos al debate y descartó la aplicación de costos presuntos pues el costo no fue efectivamente realizado al cuestionarse su existencia. Invocó en apoyo jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ para establecer que los costos presuntos operan para la enajenación de activos fijos y no proceden cuando se cuestiona la inexistencia y/o simulación de operaciones y la sociedad no aporta los soportes para demostrarlos.

Desestimó la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario debido a que no hay dudas por resolver a favor del contribuyente dada la palmaria inexistencia de las operaciones comerciales y se desvirtuó la prueba contable, al demostrarse que esta no se ajustaba a la realidad comercial de la sociedad y, en consecuencia, no constituye prueba en su favor, sin perjuicio de que los comprobantes no la respaldaban.

Acusó a la actora de haber vulnerado la buena fe al realizar operaciones simuladas, valiéndose de una verdad formal. Reparó en que no se le impusieron cargos no acordes a la realidad económica dada la inexistencia de las operaciones y que no se acreditó que la sociedad no tuviera capacidad económica para pagar el impuesto, sin que esto vicie de nulidad los actos. Aclaró que la sociedad era responsable jurídica y no económica del impuesto.

Estimó procedente la sanción por inexactitud dada la utilización de datos y factores equivocados derivados de impuestos descontables soportados en compras inexistentes. Solicitó condenar en costas a la demandante y anexó certificación de gastos cancelados por concepto de escáner del expediente administrativo y la publicación del contrato suscrito para dicha labor, aclarando que las agencias en derecho no requieren prueba al causarse por el simple hecho de comparecer al proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones⁵:

Contrastó las definiciones de simulación y abuso tributario para advertir que el procedimiento especial antiabuso rige cuando se reconstruye una operación económica derivada de negocios suscritos por el contribuyente, para determinar su correcto tratamiento fiscal, de forma que es inviable cuando se habla de simulación de operaciones.⁶ El procedimiento antiabuso no aplica en el caso, pues el rechazo de las compras provino de simulaciones con proveedores ficticios e investigados.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 4 de agosto de 2011, exp. 17628, del 25 de abril de 2016, exp. 20384, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 06 de mayo de 2021, exp. 24349, M.P. Milton Chaves García.

⁵ Samai Tribunal, índice 41.

⁶ Sobre lo cual citó la sentencia del 23 de febrero de 2023, exp. 26874, M.P. Wilson Ramos Girón del Consejo de Estado.



Resaltó que la DIAN analizó todas las pruebas del expediente administrativo, incluyendo facturas, contratos de suministro, paz y salvos, comprobantes de egreso y manifestaciones del acta de inspección y, pese a ello, comprobó inconsistencias en las operaciones efectuadas con los proveedores Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos y La Casa MDF S.A.S.

Con relación al proveedor La Casa MDF S.A.S., observó que la demandada constató que este: «i) no operaba en la dirección indicada como su domicilio fiscal, lo que imposibilitó establecer su ubicación; ii) suscribió un contrato de suministro de materiales con Ingtel S.A.S. once meses antes de su ejecución, sin la firma del representante legal de la demandante; iii) en los respectivos paz y salvos se consignaron fechas de inicio y terminación del contrato, y se emitieron facturas tanto antes de la ejecución como después de la finalización del mismo; iv) las facturas de las operaciones no respetaron un orden cronológico, ni un consecutivo; v) una de las socias declaró en sede administrativa que los negocios antes referidos no se realizaron y que la sociedad había sido disuelta; vi) no se encontraron aportes a la seguridad social de sus empleados; y vii) se detectaron inexactitudes en sus declaraciones tributarias.»

A partir de lo anterior, concluyó que el tercero se creó con fines de evasión, lo cual coincidió con las inconsistencias de los comprobantes de egreso en donde no se registró el nombre de los terceros receptores de los recursos, sin perjuicio de la falta de la retención en la fuente en los pagos y de la trazabilidad de los pagos reales.

En lo atinente a la Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos, resaltó que la administración detectó que el tercero: «i) no suministró información exógena; ii) presentó operaciones simuladas con otras sociedades; iii) no contaba la capacidad económica para llevar a cabo el gran volumen de operaciones informada por terceros; iv) no contaba con domicilio fiscal; v) no efectuó aportes al subsistema de seguridad social en salud, y vi) tampoco reportó información ante la Superintendencia de Economía Solidaria.» Agregó que la Cooperativa fue declarada proveedor ficticio en 2019 y que La Casa MDF S.A.S. está siendo investigada en este mismo sentido.

Destacó que la sociedad no demostró la veracidad de los hechos declarados, sin que hubiese aportado ni solicitado pruebas que desvirtuaran las de la autoridad fiscal. Acotó que la simulación puede demostrarse por cualquier medio de prueba y que los indicios pueden ser suficientes para acreditarla. Afirmó que la sociedad no allegó pruebas del registro contable de las operaciones y que las facturas aportadas se vuelven insuficientes cuando se cuestiona la realidad de la transacción pues no basta una acreditación formal de esta.

Insistió en que la demandante no aportó libros, auxiliares de cuentas, ni inventarios en los que conste el registro de las operaciones y tampoco obra otro tipo de comprobantes que los comerciantes suelen usar en desarrollo de sus actividades como entradas y salidas de almacén, órdenes de compra, registro del transporte de las mercancías, listas de proveedores, correspondencia con ellos, entre otros. Observó que la falta de estos documentos, las altas sumas pagadas en efectivo y las inconsistencias en los comprobantes de egreso ponen en duda la existencia de las operaciones.

Dijo que el estudio conjunto de las pruebas evidencia que las transacciones fueron simuladas y descartó la falsa motivación dado que los actos se respaldaron en pruebas y se motivaron suficientemente.

Estableció que la DIAN no debatió el objeto social de la demandante ni cuestionó la totalidad de sus actividades o la forma en que se realizaron las operaciones generadoras de ingresos, sino que se cuestionaron operaciones con dos proveedores en concreto, sin que ello vulnere la libertad de empresa.

Indicó que no concurren en el presente asunto los presupuestos de aplicación de los costos presuntos, dado que la DIAN rechazó las compras e impuestos



descontables en relación con las operaciones inexistentes con los 2 proveedores, por lo que no es posible aplicar los costos presuntos a operaciones que no generaron ningún costo. Descartó que se impusiera a la sociedad cargas que no le correspondían, sin que su falta de capacidad económica vicie de nulidad los actos demandados.

Estimó procedente la sanción por inexactitud dado que la demandante declaró operaciones simuladas que derivaron en un menor impuesto a cargo, sin que sea necesario estudiar la culpabilidad. Desestimó la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario porque más que vacíos probatorios, la sociedad no asumió su carga argumentativa para soportar la existencia de las operaciones y ventas simuladas. No condenó en costas al no evidenciar una falta de fundamentación legal y/o una actuación temeraria de las partes, a partir del criterio subjetivo impuesto por la sentencia del 1 de junio de 2023, exp. 3320-2020, M.P. Juan Enrique Bedoya Escobar de la Sección Segunda del Consejo de Estado.

Recursos de apelación

El **demandante** apeló la decisión de primera instancia⁷.

Insistió en la violación al debido proceso por haberse omitido el procedimiento antiabuso, el cual resumió. Alegó que la simulación, el fraude fiscal y el abuso del derecho hacen parte de las distintas formas de elusión fiscal contempladas en el artículo 869 del Estatuto Tributario y diferenció entre esta y la evasión fiscal, a partir de la sentencia C-015 de 1993 de la Corte Constitucional y la Resolución 000004 de 2020. Definió el fraude fiscal a partir del Concepto DIAN 051977 de 2005 y advirtió que, en caso de que la autoridad tributaria detecte negocios y/u operaciones abusivas, dicha situación representa fraude fiscal y simulación y debe aplicar el procedimiento antiabuso para re caracterizar la operación.

Anotó que, cuando hay indicios fuertes de irregularidades en la provisión de servicios o bienes, concluyéndose que las transacciones fueron simuladas, como en este caso, se configura el abuso en materia tributaria y que la administración debe seguir el procedimiento especial de dicha figura desde la Resolución 000004 de 2020 para respetar el principio de legalidad y garantizar la seguridad jurídica. Expuso que la sentencia de primera instancia omitió su argumentación al respecto y no dejó claridad sobre la aplicación o no del procedimiento antiabuso, dado que no hay pronunciamiento de fondo.

Recalcó que los actos se fundamentaron en medios probatorios insuficientes, inútiles, impertinentes e inconducentes, lo cual derivó en una desviación de poder. Sostuvo que la demandada no adelantó una investigación completa que analizara integralmente la actividad económica, las reglas especiales tributarias aplicables, los contratos desarrollados, el cumplimiento de la tarifa legal de costos y deducciones, la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas y la inspección de la contabilidad.

Dijo que la DIAN planteó la glosa desconociendo los indicios por datos estadísticos que respetan los principios de justicia y capacidad contributiva y sin considerar la realización efectiva del ingreso, pues si los costos son inexistentes, los ingresos también. Expuso que es insuficiente plantear una diferencia de criterio interpretativo sobre el valor de las pruebas, pues debe quedar clara la relación con los hechos y

⁷ Samai Tribunal, índice 48.



la decisión tomada, de donde debía evidenciarse el resultado económico de la recaracterización de las operaciones.

Echó de menos un análisis sobre el contrato de suministro suscrito con La Casa MDF S.A.S. el cual se suscribió para ejecución sin límites de tiempo, modo y lugar y se desarrolló efectivamente como acreditan las fotografías allegadas y las facturas. Anotó que demostró la realidad de las operaciones con los libros contables y las facturas, medios de prueba idóneos. Y que se imputaron efectos nocivos de la información reportada a terceros, pese a llevar la contabilidad en debida forma.

Cuestionó que se sustentara la decisión en la declaratoria de proveedor ficticio, cuando esa decisión solo tiene efectos desde su publicación, y que se trasladaran pruebas sin realizar un análisis de fondo. Insistió en que la demandada no comprobó la verdad de los hechos al desconocer las pruebas y que el Tribunal pretende invertir la carga de la prueba para que la sociedad justifique costos y deducciones tomados por terceros, lo cual es un abuso de poder.

Afirmó que la sentencia obvió el objeto social de la sociedad, las actividades realizadas en 2016 y que no se valoró el contrato de construcción realizado por intermedio de la Unión Temporal Ingtel Herrera Hernández Construcciones. Reiteró que no pueden desconocerse costos sin considerar el efecto de ello en los ingresos.

Alegó que los costos presuntos no solo operan para la enajenación de activos y que aplican cuando el costo informado por el contribuyente no es real, no se conoce o no es posible determinarlo. Observó que el simple hecho de que los ingresos correspondan a ventas de bienes supone la necesidad de valorar costos de la operación que respondan a la costumbre mercantil y al principio de asociación, so pena de violarse la equidad tributaria y la capacidad contributiva. Solicitó la aplicación de costos presuntos, en aplicación del espíritu de justicia.

Se opuso a la sanción por inexactitud dado que los impuestos descontables rechazados cuentan con soportes en las facturas y las erogaciones gozan de sustancia económica y comercial y están ligadas al objeto social para el desarrollo de contratos de suministro. Calificó de excesivo e improcedente pretender que la falta de documentos o las irregularidades de terceros genere el desconocimiento de la operación. Reiteró que no incurrió en ocultamiento de cifras ni maniobras fraudulentas y en que la sanción debió imponerse atendiendo a la culpabilidad.

Insistió en que la demandada aportó pruebas sobre las cuales la demandada no efectuó una valoración probatoria o les restó valor al no considerarlas idóneas y suficientes. Resaltó que el pago en efectivo era válido y no existían limitaciones sobre ello para 2016.

Precisó que la administración no podía partir de las conductas desplegadas por los proveedores de los terceros con los que la sociedad contrató y que se comprobó la existencia del domicilio fiscal de la demandante y el desarrollo del objeto social. Determinó que los indicios no corroboraban o negaban la compra o venta de mercancía y cuestionó que el hecho de no haber encontrado a los proveedores a la fecha de las visitas implicara que no hubiesen estado antes, con lo cual no podía concluirse que no se ubicaran en las direcciones registradas en el RUT. Alegó que los indicios debían construirse con base en silogismos y que sobre ellos no hubo inferencias lógicas ni construcción argumentativa y fueron meramente representativos.



Mencionó que la sentencia no se pronunció sobre el contrato de suministro suscrito con Casa MDF S.A.S., los comprobantes de egreso y facturación y las declaraciones de IVA presentadas y los argumentos del cargo de falsa motivación, en donde se cuestionó la inclusión de pruebas de vigencias posteriores.

La **demandada** impugnó la decisión de primera instancia.⁸ Solicitó condenar en costas al demandante y explicó que la jurisprudencia invocada por el Tribunal no abandonó el criterio objetivo-valorativo de las costas, sino que aclaró la jurisprudencia de la Subsección A. Anotó que, en sentencia del 15 de marzo de 2024, exp. 27942, M.P. Wilson Ramos Girón, la Sección Cuarta del Consejo de Estado fijó un criterio que reivindica la condena en costas a la parte vencida en el proceso con independencia de la conducta o intención de quien concurre al proceso. Citó diversas sentencias del Consejo de Estado⁹ para instar a condenar a la demandante como parte vencida del proceso.

Comentó que adjuntó a la contestación la prueba de la causación de los gastos y expensas del proceso con el valor cancelado por escáner del expediente administrativo y que no se requiere de pruebas para reconocer las agencias en derecho que se causan por la simple comparecencia al proceso, lo cual se deriva de las actuaciones obrantes en el expediente.

Oposición al recurso de apelación

La **demandante** guardó silencio.

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, salvo la condena en costas.¹⁰ Señaló que la demandante no presentó argumentos que refuten la sentencia de primera instancia y que la activación del procedimiento antiabuso es facultativo para la administración y solo opera cuando se reconstruye la operación económica. Insistió en que las operaciones no se catalogaron como abusivas, sino como simuladas o inexistentes y dijo que el Tribunal sí se pronunció al respecto.

Declaró que la sociedad no demostró la falsa motivación y que los actos se fundamentaron en pruebas directas e indirectas y la sentencia las analizó. Defendió que los indicios son prueba válida para acreditar la inexistencia de operaciones, que los documentos aportados no tenían mérito probatorio en favor de la demandante dadas sus irregularidades e inconsistencias y que los soportes fueron valorados. Mencionó que la declaratoria de proveedor ficticio no es requisito para desconocer los costos y que no procedía el reconocimiento de costos presuntos, dado que no se cumplieron los supuestos y esta disposición es aplicable en renta.

Concluyó que la sanción por inexactitud era procedente y replicó sus argumentos de apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.¹¹ Consideró que la sociedad no demostró la

⁸ Samai Tribunal, índice 47.

⁹ Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección A, Sentencia del 21 de junio de 2018, Exp. 3756, M.P. William Hernández Gómez y del 11 de octubre de 2021, rad. 11001-03-26-000-2019-00011-00 de la Sección Tercera.

¹⁰ Samai, índice 11.

¹¹ Samai, índice 12.



procedencia en la aplicación de la figura del abuso tributario ya que no se requirió reconfigurar la operación, sino que esta era inexistente. Dijo que la sociedad no cuestionó la valoración probatoria realizada, sino el procedimiento aplicado, de manera que la decisión fue correcta. Advirtió que la sanción procedía por cuanto hubo omisión de factores en la declaración.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por las partes demandante y demandada respecto de la sentencia de primera instancia. En particular corresponde determinar si: *i)* procedía aplicar el procedimiento antiabuso regulado en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario, *ii)* se valoraron debidamente las pruebas que fundamentaron el rechazo de compras e impuestos descontables, *iii)* procede el reconocimiento de costos presuntos, *iv)* era dable imponer la sanción por inexactitud, y *v)* procede la condena en costas contra la demandante.

2. Análisis del caso concreto

2.1. Aplicación del artículo 869-1 del Estatuto Tributario

La sentencia de primera instancia estimó que el procedimiento regulado en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario no era aplicable en este evento dado que se desconoció la realidad o existencia de operaciones comerciales, a partir de comprobarse su simulación. En consecuencia, consideró que el procedimiento antiabuso solo opera para reconfigurar operaciones y no cuando estas simplemente se desconocen.

En la apelación, la demandante insiste en la violación al debido proceso por haberse omitido el procedimiento antiabuso, ya que la simulación es una modalidad de abuso que configura la elusión y el fraude fiscales, por lo que la Administración debe recaracterizar la operación siguiendo el trámite del artículo 869-1. Expuso que la sentencia de primera instancia omitió la argumentación sobre esto y no dejó claro sobre si aplica o no el procedimiento antiabuso, puesto que en esta no hay pronunciamiento de fondo.

Para resolver, sea lo primero precisar que la sentencia de primera instancia sí se pronunció expresamente sobre el hecho de que el procedimiento antiabuso no era aplicable en este caso, al haberse cuestionado la realidad de las operaciones comerciales por considerar que estas fueron simuladas. En esa medida, que no le asiste la razón a la apelante cuando afirma que no hubo pronunciamiento.

Además, frente a la aplicación del procedimiento antiabuso, la Sección reiterará el criterio expuesto en las sentencias del 7 de noviembre de 2024, exp. 27240 y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 23 de febrero de 2023, exp. 26874, M.P. Wilson Ramos Girón. Por una parte, en dichos pronunciamientos, se estableció que la simulación es una anomalía negocial en la que las partes de una transacción lo dotan de una apariencia distinta, «con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo», con lo cual la realidad de la relación queda oculta bajo otro negocio o se encubre mediante esta la ausencia de todo ánimo negocial, esto es, aparentan la ocurrencia de algo que



nunca tuvo lugar. Se está frente a una cuestión de hecho, pues las partes involucradas buscan una ocultación fáctica.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 869 del Estatuto Tributario el abuso en materia tributaria involucra la implementación de actos o negocios jurídicos artificiosos, sin propósito económico o comercial aparente, para obtener un provecho tributario independientemente de cualquier intención subjetiva adicional, es decir, aquí se presenta una manipulación de las formas jurídicas para obtener unas consecuencias legales diferentes a las que tendría el negocio real, todo con el fin de obtener un beneficio tributario. Por esto, la cláusula general antiabuso incorporada en nuestro ordenamiento jurídico con la expedición de la Ley 1607 de 2012, dota de facultades a la Administración para re caracterizar dichas operaciones.

Considerando las diferencias entre los conceptos jurídicos, contrario a lo que alega el apelante, el procedimiento especial por abuso del artículo 869-1, no aplica en casos como este, en los que la liquidación oficial sustenta sus glosas únicamente en la comprobación de las operaciones declaradas por el contribuyente, para determinar si estas existieron o no, pues aquí la Administración está buscando comprobar la realidad de las transacciones declaradas, sin que en los actos demandados se hiciera referencia a una conducta de abuso ni tampoco a los artículos 869 a 869-2 del Estatuto Tributario.

En efecto, la DIAN no ha cuestionado la calificación jurídica de la transacción, ni desplegó una actividad probatoria que desvirtuara la caracterización dada por las partes, siendo estas premisas esenciales para dar aplicación a la cláusula general antiabuso. Por el contrario, las compras e impuestos descontables fueron rechazados por la Administración ya que, a pesar de la relación comercial que alega haber tenido la demandante con sus proveedores, en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, encontró evidencia de que las transacciones que originaron los impuestos descontables no fueron efectivamente ejecutadas.

Resáltese, además, que, al cuestionarse la veracidad de las transacciones, la demandante ha podido y debido cumplir con su carga probatoria para corroborar la realidad de estas. No obstante, las pruebas que dieron lugar a considerar la inexistencia de las operaciones no fueron desvirtuadas por la demandante, por lo que procedió simplemente a atacar el procedimiento que aplicó la DIAN.

Precisamente, ante la sospecha de la inexistencia de las operaciones que dieron lugar a los impuestos descontables, era viable que la Administración activara el procedimiento de determinación oficial ordinario, por oposición al especial por abuso, atendiendo al objeto de la controversia, cual era cuestionar la realidad de dichas operaciones, procedimiento dentro del cual la demandante tuvo oportunidad de defensa de ese aspecto.

En esa medida el actuar de la DIAN se ajustó a la legalidad y no resulta violatoria del debido proceso ni de la seguridad jurídica.

Por lo expuesto, la Sección desestima los argumentos del recurrente sin ahondar en el estudio de las condiciones subjetivas de la aplicación de la cláusula ni en la conducta procesal del demandante, dado que dicha discusión escapa el objeto de la controversia, cual es el rechazo de las compras e impuestos descontables dada la inexistencia de las operaciones. El cargo no prospera.



2.2. Rechazo de compras e impuestos descontables

Los actos administrativos demandados rechazaron compras por valor de \$1.588.040.000 e impuestos descontables por \$254.086.468, derivadas de las transacciones económicas realizadas por la demandante con los terceros La Casa MDF S.A.S. y la Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos, al concluir que estas eran inexistentes. La DIAN estableció que los terceros carecían de proveedores, de infraestructura física, económica y operativa y que las transacciones de venta fueron simuladas, esto es, sólo existieron documentalmente para dar apariencia real a operaciones que nunca se ejecutaron entre las partes. Estas conclusiones se obtuvieron a partir de las siguientes evidencias, algunas de las cuales se consideran indicios:

La Casa MDF S.A.S.

- A partir del contrato de suministro de materiales de construcción suscrito entre la demandante y el tercero (fls. 31 y 32 Caa) y el paz y salvo del mismo (fl. 30 Caa), la Administración evidenció que, pese a que el contrato se firmó el 4 de enero de 2016, solamente se ejecutó entre el 01 y el 31 de diciembre de 2016, sin que se observara la firma del representante legal de Ingtel.
- En el paz y salvo se consignó que la entrega a satisfacción de los materiales tuvo lugar el 09 de diciembre de 2016, respecto del cual se resaltó que este no concuerda con el plazo inicialmente pactado (entre el 01 y 31 de diciembre de 2016), ni con las facturas de venta emitidas por el tercero (fls. 34 a 36 Caa), las cuales se expidieron el 10 de noviembre de 2016 y el 13 de diciembre de 2016, es decir, con anterioridad y posterioridad a la ejecución del contrato. Además, el paz y salvo no contenía la firma del representante legal de Ingtel.
- La DIAN puso de presente que, pese a que el paz y salvo establecía que se habían pagado todas las sumas pendientes en el marco de la ejecución del contrato, se allegaron comprobantes de egreso (fls. 37 a 40 Caa) de fechas posteriores (16, 20 y 23 de diciembre de 2016) y dichos documentos parecían elaborados por La Casa MDF, pues no figuraba el NIT o razón social de la demandante. Esta última conclusión, sin perjuicio de que no contenían la firma de las personas que los elaboraron ni se allegó prueba de la contabilización.
- Se detectaron diferencias entre el valor soportado en los comprobantes de egreso y el contenido en las facturas, las cuales no fueron explicadas por la demandante, quien tampoco las registró en sus pasivos.
- La Administración indicó que los comprobantes de egreso no dan cuenta de la persona que recibió las sumas de dinero consignada en cada uno de ellos (fls. 37 a 40 Caa) y que, si bien es viable pagar en efectivo, la ausencia de identificación de que persona recibió el dinero comprometía la pertinencia de la prueba. Lo anterior, sin perjuicio de que, además, la actora no practicó la retención en la fuente sobre los pagos efectuados al tercero y no contaba con los soportes de los pagos (fl. 62 Caa).

Adicionalmente, se trasladaron pruebas del expediente abierto contra La Casa MDF S.A.S., en el marco del proceso de declaratoria de proveedor ficticio, en donde se emitió pliego de cargos (fl. 337 a 349 Caa), de las cuales se resaltan:

- Se realizaron múltiples visitas a la dirección del tercero registrada en el RUT, sin poder localizarlo ni constatar la veracidad de su existencia, por lo que el registro se suspendió (fls. 68 a 101 y 163, 195 a 197 Caa).
- No figura reporte de información exógena sobre terceros que hubiese transmitido La Casa MDF S.A.S., lo que ayuda a corroborar la ausencia de proveedores (fls. 35 y 79 Caa).
- No fue posible constatar la contabilidad ni documentos soporte de operaciones, dada la omisión en la respuesta a los requerimientos de la entidad (fls. 107 a 111 Caa).
- Se evidenciaron hechos irregulares en la expedición de las facturas, tales como no llevar



numeración consecutiva y cronológica y terceros manifestaron haber pagado en efectivo a La Casa MDF S.A.S. (fls. 80 a 87, 103 a 106, 114 a 136, 142 a 161 Caa).

- La representante legal de La Casa MDF S.A.S., para la época de los hechos, manifestó que no recordaba quienes eran los clientes de la sociedad, ni la dirección exacta donde se ubicaba. Afirmó que la compañía tenía tres empleados y la contratación era informal, se pagaba sin prestaciones ni seguridad social. Así mismo, aseguró que no ha vendido la sociedad, pese a que en el registro mercantil figura una venta al señor Israel Rodríguez López (fls. 173 a 177 y 180 a 187 Caa).
- Una de las accionistas de la sociedad manifestó, en declaración juramentada, que esta nunca concretó ningún negocio y funcionó hasta enero o febrero de 2016, por lo que se cedieron las acciones a la representante legal (Fls. 168, 169, 188 y 189 Caa).
- La Administración intentó ubicar al actual propietario de la sociedad y a su representante legal, sin éxito. En la dirección registrada en el RUT del propietario se efectuó visita en la que, quien la atendió, manifestó que no lo conocía (fls. 199 a 209 Caa).
- Por 2016, la Administración observó que el tercero no registró empleados a partir de la consulta elevada a la base de datos del ADRES (fl. 141 Caa).
- La DIAN comparó la información de las declaraciones con la exógena reportada por terceros sobre ella y concluyó que existían diferencias entre los ingresos declarados y los reportados y que estos eran excesivamente altos para una empresa creada en octubre de 2015, sin perjuicio de que el patrimonio era muy pequeño. También que, en los costos, solo un tercero le reportó compras por \$120.000, que no se reportaron gastos de nómina ni sumas importantes en los bancos, así como tampoco le reportaron pasivos. Señaló que los inventarios no coincidían con la ausencia de personal ni con los costos (Fls. 102, 141, 210, 211, 226, 227 y 228 Caa).

Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos

- Se cuestionó el hecho de que las facturas no guardaran un orden cronológico y consecutivo, dado que la numeración no coincidía con la fecha de expedición (fls. 25 a 26 y 41 a 60 Caa). Esto sin perjuicio de que supuestamente fueron canceladas en efectivo, sin que obrase soporte de la trazabilidad del pago (fls. 25 a 26 y 62 Caa).
- Con la respuesta al requerimiento especial, la sociedad allegó comprobantes de egreso (fls. 300 a 319 Caa) que no dan cuenta de la persona receptora del dinero.

Adicionalmente, se trasladaron pruebas de la investigación abierta contra el tercero para sancionarlo como proveedor ficticio, en particular:

- Resolución Sanción 00873 del 29 de julio de 2019 que le declaró proveedor ficticio (fls. 212 a 224), la cual se sustentó en el hecho de que la Cooperativa no reportó información exógena ni tuvo proveedores de bienes o servicios en 2016, a partir del reporte de terceros, de que otras sociedades corrigieron sus declaraciones para excluir costos de operaciones con la Cooperativa. Adicionalmente, en que el patrimonio declarado en 2016 no mostraba una capacidad económica suficiente para llevar a cabo el volumen de operaciones informado por terceros y en que no fue posible verificar la existencia de la Cooperativa al no establecerse su domicilio fiscal, de forma que no se pudo comprobar su funcionamiento, infraestructura, capacidad operativa y económica.

Así mismo, se mencionó que, consultada la base de datos del ADRES, no se observaron aportes al sistema de seguridad social en salud, que el Banco Coomeva solo certificó un abono de \$50.792 en la cuenta de la Cooperativa y que la Superintendencia de Economía Solidaria certificó que el tercero no reportó información.

En el curso del proceso, la demandante allegó facturas, comprobantes de egreso y documentos que soportaban las operaciones como los contratos, paz y salvos, certificación de revisor fiscal y fotografías de la ejecución de las obras en las que presuntamente se utilizaron los bienes adquiridos. No obstante, la DIAN concluyó



que los documentos contables tales como las facturas y los comprobantes de egreso no comprobaban los pagos efectuados a los proveedores, ni desvirtuaban la ausencia de personal e infraestructura física de sus proveedores, ni la trazabilidad general de las operaciones. En sentido semejante, desestimó la certificación de revisor fiscal adjunta a la respuesta al requerimiento especial, dado que la misma no acreditó los pagos a La Casa MDF S.A.S e insistió en que los documentos plasmaban una verdad formal y no la realidad de las operaciones.

La sentencia de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda ya que, al estudiar las pruebas obrantes, concluyó que los proveedores carecían de infraestructura física, operativa, económica y que la trazabilidad en el pago de las operaciones impedía aceptar los impuestos descontables detraídos.

En la apelación, la demandante consideró que los actos se sustentaron en medios probatorios insuficientes (desviación del poder) pues no se analizó integralmente la actividad económica, los contratos desarrollados, el cumplimiento de la tarifa legal de costos y deducciones, la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas y la inspección de la contabilidad. Reprochó que se planteara la glosa desconociendo los indicios por datos estadísticos y sin considerar la realización efectiva del ingreso, pues si los costos son inexistentes, los ingresos también; debía evidenciarse el resultado económico de la recaracterización de las operaciones.

Echó de menos un análisis sobre el contrato de suministro suscrito con La Casa MDF S.A.S. el cual se suscribió para ejecución sin límites de tiempo, modo y lugar y se desarrolló efectivamente como acreditan las fotografías allegadas y las facturas. Anotó que demostró la realidad de las operaciones con los libros contables y las facturas, medios de prueba idóneos. Y que se imputaron efectos nocivos de la información reportada a terceros, pese a llevar la contabilidad en debida forma.

Cuestionó que se sustentara la decisión en la declaratoria de proveedor ficticio, cuando esa decisión solo tiene efectos desde su publicación, y que se trasladaran pruebas sin realizar un análisis de fondo. Insistió en que la demandada no comprobó la verdad de los hechos al desconocer las pruebas y que el Tribunal pretende invertir la carga de la prueba para que la sociedad justifique costos y deducciones tomados por terceros, lo cual es un abuso de poder. Afirmó que la sentencia obvió el objeto social de la sociedad, las actividades realizadas en 2016 y que no se valoró el contrato de construcción realizado por intermedio de la Unión Temporal Ingtel Herrera Hernández Construcciones.

Calificó de excesivo pretender que la falta de documentos o irregularidades de terceros genere el desconocimiento de la operación. Resaltó que el pago en efectivo era válido y no existían limitaciones sobre ello para 2016; determinó que los indicios no corroboraban ni negaban la compra o venta de mercancía; y cuestionó que el hecho de no haber encontrado a los proveedores a la fecha de las visitas implicara que no hubiesen estado antes.

Para decidir, ha sido posición reiterada de la Sección¹¹ que si bien, para la procedencia de impuestos descontables, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, constituyendo tarifa legal, esto no impide que la DIAN ejerza su facultad

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Jorge Octavio Ramírez; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



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

Ciertamente, esta sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar la simulación de operaciones, y que ante la contundencia de los indicios se invierte la carga de la prueba y, por tanto, corresponde al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 167 del Código General del Proceso, la realidad de las operaciones¹².

Así mismo, debe precisarse que el indicio, en términos generales, como medio de prueba admisible en lo tributario, se rige por lo dispuesto en el Código General del Proceso (referencias de los artículos 742 y 745 del Estatuto Tributario) y, precisamente, el artículo 165 de dicho código no sólo enumera a este dentro de los medios probatorios, sino que instaura el principio de libertad probatoria, que a efectos del juez se traduce en la posibilidad que este tiene de valorar cualquier medio que conste en el acervo probatorio, siempre que el mismo sea pertinente y conducente para establecer la verdad de los hechos, independientemente de si es directo o indirecto. Esto implica que, a diferencia de lo mencionado por la demandante, los indicios pueden fungir como sustento del rechazo de impuestos descontables, siendo pruebas suficientes.

A este respecto debe aclararse que los indicios regulados en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario son solo una especie de ellos, a los cuales puede acudir la Administración para adelantar procesos de determinación, sin que ello implique que no pueda recabar otro tipo de indicios, ni mucho menos que solo tenga a su alcance la aplicación de datos estadísticos para sustentar la prueba indiciaria.

Considerando lo anterior, y a partir del recuento probatorio expuesto líneas atrás el cual fue verificado en esta instancia, se advierte que el análisis planteado en los actos administrativos se centró en establecer que las transacciones de INGTEL con los terceros La Casa MDF S.A.S. y la Cooperativa de Trabajo Asociado Administramos no existieron. Es decir, el rechazo de las compras e impuestos descontables se dio porque la supuesta verdad registrada en la contabilidad y documentada en las facturas y comprobantes de egreso de esas transacciones, pruebas todas aportadas por INGTEL, fue desacreditada a través de otros medios probatorios que evidenciaron la ausencia de compras, proveedores y empleados de los proveedores de la demandante, la imposibilidad de ubicarles en las direcciones físicas registradas en el RUT, las disparidades en sus activos, ingresos, costos e inventarios, así como los procesos iniciados para declararles proveedores ficticios, el incumplimiento en deberes formales, entre otros.

A lo anterior se suma la falta de trazabilidad de los pagos en efectivo presuntamente efectuados por INGTEL; esto, por cuanto se presentaron inconsistencias entre las facturas y los comprobantes de egreso, respecto de los cuales nunca se cuestionó

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, M.P. Milton Chaves García; del 30 de junio de 2022, Exp. 25882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 23 de febrero del 2023, exp. 26103, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 23 de mayo de 2024, exp. 27223, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



la posibilidad de pactar esa forma de pago, sino su efectiva realización, pues hubo aspectos tales como la ausencia de identificación de las personas receptoras de los recursos, que le restan fuerza probatoria a esos comprobantes.

A partir de lo expuesto, la Sección observa que los actos demandados se sustentaron en medios probatorios suficientes y que se realizaron diversas verificaciones directas e indirectas, desde visitas hasta requerimientos y citaciones para rendir declaraciones, que derivaron en que las transacciones se consideraran inexistentes. Además, estos se complementaron con el traslado de las pruebas de las investigaciones de proveedor ficticio de los terceros, cuyo análisis consta en forma expresa en los actos, contrario a lo expuesto por la demandante.

Para la Sección, del expediente se infiere que, a lo largo de su labor probatoria, la Administración tuvo en cuenta la actividad económica de la demandante y las operaciones que dijo haber suscrito con los proveedores cuestionados, pero que en ejercicio de su facultad de fiscalización logró recabar evidencia que desestimó la realidad meramente formal; además, INGTEL tuvo las oportunidades probatorias para acreditar la realidad sustancial de las transacciones. Con esto, es claro que hubo un ejercicio de comprobación de la veracidad de los hechos, y no se observa que existan pruebas que no se hubiesen valorado o cuyo valor se hubiese desestimado injustificadamente.

Además, nótese que, a diferencia de lo enunciado en la apelación, el análisis de la causalidad, necesidad y proporcionalidad de las expensas nunca estuvo en discusión y que no se configuró una desviación del poder, la cual se materializa cuando se presenta «la utilización de los poderes, atribuciones o competencias para el logro de una finalidad contraria a los fines para los cuales se otorgaron»¹², y cuya comprobación «requiere de la acreditación de los motivos personales o subjetivos que permearon la expedición del acto», circunstancia que no se puso de presente ni en la demanda ni en la apelación.

Así mismo, los actos se motivaron debidamente a partir de las pruebas directas e indirectas, tanto aquellas aportadas por la demandante, y que fueron debidamente analizadas, como las recabadas por la Administración.

INGTEL indica que la DIAN desconoció los artículos 754¹³ y 754-1 del Estatuto Tributario, por cuando su renta líquida aumentó al 45,72% %, lo cual lo distancia de los datos estadísticos sobre el margen de rentabilidad del tipo de actividades que desarrolla, que oscila entre el 4,42% y el 10,24%. Sobre este aspecto, debe precisarse que el cargo no resulta claro para la Sección, toda vez que la discusión versa sobre el impuesto sobre las ventas, el cual no comprende la renta líquida gravable, y la demandante tampoco explica cómo el rechazo de impuestos descontables en esta declaración aumenta su renta líquida o su margen de rentabilidad, por fuera de lo, según ella, usual para el tipo de actividades que desarrolla. Tampoco explicó las razones por las que el uso de los datos estadísticos a que se refieren las normas señaladas era necesario para garantizaría los principios de justicia y equidad en su caso, máxime si se tiene en cuenta que se demostró que las operaciones que realizó fueron inexistentes.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de agosto de 2016, exp. 21848, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹³ Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales¹⁴, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.



En efecto, la Administración a aplicar los indicios regulados en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario, pues estos son solo un parámetro de referencia que no coarta la libertad probatoria y las amplias facultades de fiscalización de aquella, para efectos de comprobar la existencia o no de las operaciones. En este sentido, no debe perderse de vista que, precisamente bajo el artículo 684 del Estatuto Tributario la DIAN cuenta con la posibilidad general de adelantar todo tipo de diligencias y verificaciones para constatar la exactitud de lo declarado y determinar la correcta y oportuna determinación de los impuestos. En esa medida, cuenta con libertad para aplicar diferentes medios probatorios que la lleven, entre otros, a determinar la veracidad de los costos e impuestos descontables.

Así, nótese que, dentro de lo anterior, la demandada probó la inexistencia de las operaciones que dieron lugar a los impuestos descontables con varios medios probatorios, y, en esa medida, no puede alegarse una violación al proceso por falta de aplicación de los artículos 754 y 754-1 *ibidem*. Esto, si se tiene en cuenta que el primero de estos artículos está pensado para situaciones en donde sí está probada la existencia de los costos, deducciones, e impuestos descontables, entre otros, en donde los datos estadísticos producidos por la DIAN, el DANE y el Banco de la República podrán constituirse en un indicio grave para efectos de establecer los valores de esos conceptos. Es decir, esa norma parte de la existencia de las operaciones que dan lugar a los factores de determinación de las bases gravables de los impuestos, aspecto precisamente que fue desvirtuado en esta ocasión.

A su vez, el artículo 754-1 del Estatuto Tributario sólo indica que los datos estadísticos oficiales sobre sectores económicos sirven como punto de partida para adelantar procesos de determinación de los tributos, y establecer la existencia, entre otros, de impuestos descontables. Esto se traduce en la posibilidad para la Administración de comparar la información del contribuyente versus la de su sector económico para encontrar conductas indicativas de inconsistencias entre lo reportado por el contribuyente y las tendencias de su sector económico, con el fin, precisamente, de profundizar sobre esos puntos a través del proceso de determinación. Así, no se evidencia que al no haber iniciado la investigación de esta manera la demandada estuviera incumpliendo con los principios de justicia y equidad.

Frente al análisis que echa de menos la demandante, sobre el contrato de suministro suscrito con La Casa MDF S.A.S. que, presuntamente se suscribió sin límites de tiempo, modo y lugar, y cuya ejecución se pretendió probar con las fotografías y facturas allegadas, además de los soportes contables, debe precisarse que los actos sí analizaron todas esas pruebas, es decir el acuerdo junto con las facturas y comprobantes, así como con todo el acervo probatorio recabado sobre ese proveedor para efectos de comprobar su existencia, y fue producto de ese análisis que se evidenció que existían dudas sobre la ejecución real del contrato. No sobra advertir que todas estas pruebas también fueron objeto de análisis en la sentencia de primera instancia¹⁴, lo cual fue revisado en esta etapa, con lo cual no asiste razón al recurrente al efecto.

Como consecuencia de lo anterior, si bien el contrato no tenía límites en la ejecución, la trazabilidad que no pudo comprobar INGTEL, junto con la evidencia sobre la incapacidad física y económica de ese proveedor, resultan suficientes para llegar a la conclusión sobre la inexistencia de las compras incluidas en la

¹⁴ Páginas 18 y 19 de la sentencia de primera instancia.



declaración privada. No puede alegarse una falta de valoración probatoria o un yerro en esta, cuando en ese ejercicio se encuentra que unas pruebas fueron insuficientes para probar lo alegado mientras que las otras sí llevaron a un convencimiento de lo que ocurrió o de lo que no ocurrió, como en este caso, pues esto es el resultado de la valoración probatoria a través del sistema de la sana crítica.

No debe perderse de vista que la realidad de las operaciones constituye la premisa fundamental para la aceptación de los impuestos descontables, y por esto no basta la existencia del soporte previsto en la norma tributaria, ni su contabilización, sino que era menester que la demandante demostrara la realidad de la operación al haber sido cuestionada por la DIAN con otros medios de prueba, siendo insuficiente ampararse en los documentos aportados como prueba. En ese sentido, en lo que respecta a las pruebas que aduce la actora tales como, las facturas, los comprobantes de egreso, el contrato, entre otros, la Sección encuentra que, si bien soportan formalmente las operaciones con el tercero, no demuestran la realidad de las operaciones. Por el contrario, estos documentos resultaron desacreditados como ya se puso de presente.

Además, lo anterior no implica, como lo dice la demandante, que por ello se le esté trasladando la responsabilidad de terceros ni de la información por ellos reportada, o del incumplimiento de sus deberes, pues la decisión de la Administración se fundó en el análisis del material probatorio que recaudó de la demandante y mediante comprobaciones directas con sus proveedores, de modo que no se trató de una aplicación de consecuencias jurídicas por las actuaciones de terceros. Se insiste, en que la demandante estaba llamada a demostrar era las circunstancias de tiempo, modo y lugar que permitieran demostrar la efectiva adquisición de los bienes y servicios, siendo indicio válido la ausencia de compras y proveedores de terceros para cuestionar la realidad de la operación, además de los otros aspectos ya indicados.

Lo anterior también descarta la presunta inversión de la carga de la prueba que aduce INGTEL, pues no se le exigió justificar costos, deducciones o descontables de terceros, sino los suyos propios, lo cual no configura abuso de poder. Así, ante el incumplimiento de la carga probatoria que le correspondía, no puede calificarse de excesivo e improcedente el rechazo de las compras y los impuestos descontables.

En sentido semejante, el desconocimiento de las operaciones de compra no obedeció a que los proveedores fueron declarados ficticios, hecho que ocurrió con posterioridad a la fiscalización, como lo afirma la demandante. Esto, por cuanto el rol de dicha prueba dentro del caso fue el de ratificar las graves inconsistencias encontradas por la DIAN gracias al conjunto de pruebas de este expediente administrativo, que pusieron en duda la existencia de las compras declaradas por la demandante, de tal manera que no hay una extensión de la responsabilidad y consecuencias jurídicas de esa declaratoria para INGTEL ni se está aplicando la resolución de proveedor ficticio en forma retroactiva, sino que esta funge como indicio adicional de la ausencia de sustancia de la transacción.

Frente a los argumentos relativos al objeto social de la demandante, su dirección, los contratos que suscribió y las operaciones que realizó en 2016, estos no son pertinentes con los hechos que se debaten, dado que la demandada reconoció que esto no fue objeto de reproche. En realidad, el desconocimiento parte de las operaciones suscritas con dos proveedores particulares, cuya sustancia o existencia se cuestionó, circunstancia que no se desvirtúa por el hecho de que



INGTEL hubiese tenido otros negocios o suscrito o ejecutado otros contratos como el de la Unión Temporal, aspectos soportados entre otros con las fotografías incorporadas en la respuesta al requerimiento especial.

Sobre el hecho de que las visitas a los terceros se hubiesen realizado en fecha posterior, se advierte que esa prueba estuvo dirigida a comprobar aspectos que pudiesen dar luces sobre la sustancia de la operación, lo cual resultaba procedente aun cuando hubiese sido ejecutada después del año 2016. Nótese que esto no se analizó de manera aislada, como para considerar que al ser una visita en periodos posteriores vicia las conclusiones de la Administración y el juez de primera instancia, pues lo arrojado en esas visitas no fue el único sustento de la glosa. De hecho también se analizó la situación fiscal de los proveedores por 2016, los reportes de información exógena, la información plasmada en los contratos y la trazabilidad de los pagos. Dichas evidencias, si bien no corroboran o niegan en forma directa la operación, sí permiten concluir razonablemente de forma indirecta que el negocio careció de sustancia, de manera que los indicios sí se construyeron en forma lógica y ordenada, pues permitieron la verificación de la ausencia de capacidades operativas, económicas, logísticas y financieras de los proveedores, lo cual derivó en el rechazo propuesto en los actos administrativos. Lo anterior desestima la configuración de la falsa motivación de los actos, tema sobre el cual también se pronunció la sentencia de primera instancia.¹⁵

Por último, frente a los argumentos tendientes al ajuste correlativo de los ingresos dado el rechazo de los costos, se reitera que la discusión en esta sede gira en torno a la determinación del impuesto sobre las ventas, que no incluye en su liquidación ninguno de dichos conceptos, razón por la cual dicha discusión escapa al objeto del presente litigio.

En consecuencia, no prospera la apelación de la demandante.

2.3. Costos presuntos

En la demanda, INGTEL solicitó el reconocimiento de costos presuntos de persistir en el rechazo propuesto en los actos. La sentencia de primera instancia negó su aplicación dado que no es posible emplearlos a operaciones que no generaron ningún costo, pese a que estas se originaron en la enajenación de activos.

En la apelación, la demandante alegó que los costos presuntos no solo operan para la enajenación de activos y que aplican cuando el costo informado por el contribuyente no es real, no se conoce o no es posible determinarlo. Observó que el simple hecho de que los ingresos correspondan a ventas de bienes supone la necesidad de valorar costos de la operación que respondan a la costumbre mercantil y al principio de asociación, so pena de violarse la equidad tributaria y la capacidad contributiva.

En consecuencia, solicitó la aplicación de costos presuntos, en aplicación del espíritu de justicia.

Para decidir, sea lo primero precisar que, tal como señaló la Sección en sentencia del 24 de julio de 2025, exp. 28397, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, el artículo 82 del Estatuto Tributario consagra los métodos supletorios para establecer los costos generados por un **contribuyente del impuesto a la renta**, como una forma de

¹⁵ Página 22 de la sentencia.



materializar los principios de justicia y equidad que rigen el sistema tributario y, en particular, el principio de capacidad contributiva, que se deriva de los principios de igualdad, solidaridad, equidad, progresividad y no confiscatoriedad¹⁶.

Sobre el principio de capacidad contributiva, se debe precisar que «no se agota en la simple verificación del ingreso del sujeto pasivo»¹⁷, porque este se define como la posibilidad económica de tributar, que en el impuesto sobre la renta se traduce, como su nombre lo indica, en gravar únicamente una renta o utilidad depurada. Esto supone entonces que, de los ingresos gravados ordinarios y extraordinarios se detraigan los costos y gastos asociados, y de ahí que el artículo 26 del Estatuto Tributario regule como base de este impuesto la renta líquida gravable. Por esa razón, en virtud de los principios de justicia¹⁸, equidad y capacidad contributiva, el impuesto a la renta no puede recaer sobre los ingresos brutos, y el legislador previó entonces casos específicos en donde aplican presunciones legales como la prevista en el artículo 82 del Estatuto Tributario, norma que se encuentra dentro del capítulo de costos, del título I, referente a la base gravable del impuesto sobre la renta. Considerando lo anterior, resulta evidente que el reconocimiento de costos presuntos tiene aplicación en el impuesto sobre la renta, en donde se grava la renta líquida que resulta afectada por estos, aspectos sobre los cuales se ha referido la Sección en diferentes oportunidades¹⁹.

Ahora bien, nótese que, en casos como el que nos ocupa, no es posible simplemente extender la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario así como lo interpretado por esta sección de manera automática al impuesto sobre las ventas, cuya lógica y estructura son distintas, y en donde, el análisis y la forma en que se materializa la capacidad contributiva es diferente. En efecto, en este caso, pese a que el demandante alegó la aplicación de los principios de capacidad contributiva y espíritu de justicia, no presenta las razones por las que la Administración y los jueces han debido aplicar el artículo 82 al impuesto sobre las ventas, con lo cual realizar un análisis y/o tomar una decisión con base en un argumento incompleto podría llevar a afectar el derecho de defensa y contradicción, pues estos serían aspectos sobre los cuales nunca pudo pronunciarse la Administración, cuyo argumento de defensa sobre este punto se ha centrado en considerar jurisprudencia anterior que indica que ese artículo no debe aplicarse cuando hay simulación de las operaciones.

Ahora bien, aun si en gracia de discusión se permitiera su aplicación en este evento,²⁰ debe tenerse presente que, para efectos de emplear la norma, la Sección fijó recientemente, entre otros, los siguientes criterios²¹:

- (i) Los métodos de estimación indirecta y de estimación objetiva del artículo 82 del ET no derogan las exigencias probatorias a cargo de quien solicita el reconocimiento de costos en la venta de activos fijos o movibles, ni lo eximen de las consecuencias derivadas de la negligencia probatoria.
(...)

Es decir, dado que en este caso la demandante no ha atendido adecuadamente su carga probatoria para comprobar la realidad de las operaciones suscritas con los

¹⁶ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-293 de 2020. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

¹⁷ Corte Constitucional. Sala Plena. Sentencia C-293 de 2020. M.P. Gloria Stella Ortiz Delgado y Cristina Pardo Schlesinger.

¹⁸ Sentencia del 18 de junio de 2008, exp. 16131, M.P. Ligia López Díaz « (...) ante la imposibilidad de cuantificar los costos mediante pruebas directas, en aras del espíritu de justicia (art. 683 E.T.), es pertinente acudir a los medios que para el efecto prevé la ley, a través de la determinación de costos presuntos, como lo prevé el artículo 82 del E.T. »

¹⁹ Sentencias del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón, del 26 de junio de 2025, exp. 27343, M.P. Myriam Stella Gutiérrez, del 24 de julio de 2025, exp. 28397, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²⁰ Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón.

²¹ Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, C.P. Wilson Ramos Girón.



proveedores y las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que estas ocurrieron, no procedería en todo caso acceder a la aplicación de la norma.

En consecuencia, el cargo no prospera.

2.4. Sanción por inexactitud

La Sección encuentra que debe mantenerse la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que INGTEL declaró compras e impuestos descontables inexistentes, que derivaron en un menor impuesto a cargo, sin que se presente diferencia de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable. Así, la demandante cometió una de las conductas sancionables, siendo irrelevante el soporte formal documental de la operación, dado que no se probó la sustancia económica y negocial.

Además, se advierte que la demandante contó con conocimiento y voluntad al registrar las cifras en la declaración, de manera, que en este caso si estaría comprobado el elemento subjetivo. Por tanto, se mantiene la sanción por inexactitud determinada en los actos demandados, en los que se dio aplicación al principio de favorabilidad consagrado en el artículo 282 parágrafo 5 de la ley 1819 de 2016.

2.5. Costas

La sentencia de primera instancia no condenó en costas al no evidenciar una falta de fundamentación legal y/o una actuación temeraria de las partes, a partir del criterio subjetivo de la jurisprudencia del Consejo de Estado. La demandada, en la apelación, solicitó condenar en costas al demandante y explicó que la jurisprudencia invocada por el Tribunal no abandonó el criterio objetivo-valorativo de las costas.

Anotó que, en sentencia del 15 de marzo de 2024, exp. 27942, M.P. Wilson Ramos Girón, la Sección Cuarta del Consejo de Estado fijó un criterio que reivindica la condena en costas a la parte vencida en el proceso con independencia de la conducta o intención de quien concurre al proceso. Comentó que adjuntó a la contestación la prueba de la causación de los gastos y expensas del proceso con el valor cancelado por escáner del expediente administrativo y que no se requiere de pruebas para reconocer las agencias en derecho que se causan por la simple comparecencia al proceso, lo cual se deriva de las actuaciones obrantes en el expediente.

Para resolver, la Sección evidencia que, con la contestación de la demanda²², la DIAN allegó certificación emitida por el jefe (A) de la División Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga del 16 de noviembre de 2022 que establece lo siguiente:

Que, mediante correo electrónico del 2 de noviembre de 2022, la Dra. Lizette Carolina Perea Pineda, funcionaria de la División Jurídica de la DIAN Seccional Bucaramanga, informa que se tomaron 586 escáneres correspondientes al contribuyente INGTEL SAS.

Que, según la Resolución 000495 del 6 de mayo de 2022, expedida por la Directora General (E), "Por la cual se actualizan los precios de venta al público, para la comercialización de bienes y servicios propios de la entidad para el año 2022", el costo del servicio de escáner es de \$60 c/u.

Que, el costo total de los escáneres tomados es de \$35.160.

²² Samai Tribunal, índice 26.



Así mismo, adjuntó copia de la descripción del contrato suscrito con la empresa Gran Imagen S.A.S. para el arrendamiento de máquinas para fotocopiado y escáner tomado del SECOP.

Al efecto, es importante traer a colación en lo pertinente lo expuesto recientemente por esta Sección, en sentencia del 23 de septiembre de 2025²³, en donde, de acuerdo con la posición mayoritaria, se modificó la jurisprudencia respecto de los parámetros para decidir sobre la condena en costas y se estableció que esta procedería cuando exista una parte vencida en el proceso, con independencia de la conducta de las partes.

Así, siguiendo los criterios allí expuestos se encuentra que procede la condena en cuanto al concepto de expensas y gastos, dado que la certificación emitida por el Jefe (A) de la División Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga acredita el pago del servicio de escáner para la digitalización de los antecedentes administrativos. En consecuencia, en sujeción al precedente de esta Sección²⁴, se condenará en costas por gastos sufragados durante el proceso a la demandante, en el equivalente a \$35.200.

Por otro lado, de conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 3 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y teniendo en cuenta los criterios de decisión adoptados por la sala en la sentencia ya indicada procede la condena en cuanto a las agencias en derecho que se fijan en un (1) SMMLV por cada una de las instancias. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

Por lo expuesto, prospera la apelación de la demandada y, en consecuencia, se revoca el ordinal tercero de la sentencia apelada. En lo demás, se confirma la sentencia de primera instancia.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal tercero de la sentencia del 14 de noviembre de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

Condenar en costas por gastos y agencias en derecho a la demandante en las dos instancias según lo explicado en la parte motiva. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en esta sentencia.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
3. **Reconocer** personería a la abogada Linda Dayana Rueda Torres, identificada con cédula de ciudadanía 1.098.803.408 y T.P. 416273 del C.S. de la J., como

²³ Exp. 28292, M.P. Wilson Ramos Girón

²⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 16 de octubre de 2025. Exp. 28683. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 27 de marzo de 2025. Exp. 26895. M.P. Wilson Ramos Girón.



apoderada de la demandante, en los términos del poder obrante a índice 16 de Samai.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>



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

ACLARACIÓN DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001-23-33-000-2022-00322-01 (29859)
Demandante	INGTEL S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Preciso aclarar mi posición respecto a la decisión de condenar en costas en las dos instancias a la parte demandante, para advertir que la decisión tuvo como fundamento la sentencia del 23 de septiembre de 2025¹, la cual no sólo modificó el precedente judicial frente a los criterios de decisión para imponerla, sino que ha venido siendo aplicada por esta sección en casos en los cuales también aclaré el voto por esa circunstancia.

En esas aclaraciones de voto pasadas manifesté lo siguiente:

1. *En primer lugar, las costas procesales corresponden a las erogaciones económicas que debe efectuar la parte que resulte vencida en un proceso judicial y que corresponden a las expensas asumidas por la contraparte (pagos por honorarios de peritos, traslado de testigos, publicaciones, emplazamientos, etcétera) y las agencias en derecho (honorarios de abogados).*
2. *El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), adicionado por el artículo 47 de la Ley 2080 de 2021, relativo a la condena en costas, dispone:*

Artículo 188. – Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.

En todo caso, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas cuando se establezca que se presentó la demanda con manifiesta carencia de fundamento legal.

*Esta norma establece entonces que la condena en costas debe ser un asunto sobre el cual el juez **disponga** en la sentencia, de acuerdo con las normas del Código de Procedimiento Civil, hoy Código General del Proceso (CGP).*

3. *Por su parte, el artículo 365 del CGP fija las reglas a las que se sujetará la condena en costas, en los siguientes términos:*

Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

1. ***Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.***

¹ Exp. 28292, M.P. Wilson Ramos Girón



Además, se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. **La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.**
3. *En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*
4. *Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*
5. *En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.*
6. *Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*
7. *Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*
8. **Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.**
9. *Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo, podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.*

Ahora, en la Corporación se han desarrollado varias posturas derivadas de la interpretación del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, entre las cuales se encuentran: (i) la que defiende la tesis según la cual la imposición de costas en los procesos contencioso-administrativos se rige por el criterio objetivo, esto es, que al juez le corresponde imponer en sus fallos las costas a la parte vencida; y (ii) la interpretación que defiende el criterio objetivo-valorativo, según el cual corresponde al juez disponer de la condena en costas, esto es, si las impone o no en el respectivo proceso, y además lo habilita para analizar aspectos como la conducta de las partes en el proceso, el interés del proceso y/o la real causación y acreditación de las costas en el expediente.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante observar que, en la actualidad, al interior del Consejo de Estado, la Sección Segunda sólo condena en costas en los procesos en los que se presenta mala fe de las partes o una manifiesta carencia de fundamento legal. Por su parte, frente a los casos de reparación de víctimas que se tramitan en la Sección Tercera, en la sentencia SU 241 de 2024, la Corte Constitucional consideró que era errada la interpretación de la condena en costas en forma objetiva o automática sin tomar en consideración la calidad de sujetos de protección constitucional, porque esta circunstancia da lugar a aplicar la excepción contemplada en el artículo 188 del CPACA. Esto se debe a que en estos casos se ventila una cuestión de interés público en la medida en que, en virtud de lo dispuesto en el Acto Legislativo 01 de 2017, es de interés público el resarcimiento a las víctimas del conflicto armado.

Considero que el concepto de interés público no debe limitarse a las acciones públicas, como lo sostuvo la Sección en la sentencia del 23 de septiembre pasado. Su alcance es mucho más amplio, pues abarca decisiones orientadas a satisfacer las necesidades de la mayoría, la protección de víctimas, el logro de metas sociales como la paz o la seguridad, y otros fines socialmente valiosos, tales como



el fortalecimiento de los procesos democráticos (incluidos los electorales), la estabilidad económica, la protección del medio ambiente y la defensa de las minorías. Asimismo, comprende los asuntos tributarios, ya que estos involucran el interés general en el adecuado recaudo de impuestos y contribuciones, los cuales constituyen la principal fuente de financiación para lograr el cumplimiento de los fines esenciales del Estado. Estos recursos garantizan derechos fundamentales como la educación, la salud y la seguridad, permiten la provisión de bienes y servicios públicos y contribuyen a la redistribución de la riqueza, con el objetivo de materializar los principios de justicia y equidad.

Al efecto, observo que, tal como lo precisó la Corte Constitucional en la Sentencia SU 241 de 2024, Magistrada Ponente Cristina Pardo Schlesinger, frente a la imposición de las costas, el juez no solo debe atender el criterio objetivo que rige su imposición, sino que su análisis debe guiarse también por un criterio valorativo, teniendo en cuenta las particularidades de los asuntos en conflicto.

Es por ello que, a mi juicio, en los debates en materia tributaria, se configura el interés público, a cuyo amparo no se causan costas.

Finalmente, considero que, con la condena en costas correspondiente a un rango de salarios mínimos legales mensuales vigentes en todos los casos, se corre el riesgo de que esta se asimile al arancel judicial, hoy superado por cuenta de la inexecutable declarada por la Corte Constitucional desde el año 2014 por implicar un sacrificio de los derechos a acceder a la justicia.

(...) Así, en mi opinión se inaplicó el acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016, sin que se den los presupuestos para hacerlo y, a partir de esto, se está regulando sobre la materia, facultad que solo el recae en el Consejo Superior de la Judicatura.

Dicho lo anterior, observo que el Consejo Superior de la Judicatura profirió el Acuerdo PCSJA25-12355 de 2025 publicado en la Gaceta de la Judicatura Año XXXII- Vol. XXXII - Ordinaria No. 59 – noviembre 28 de 2025 en cuyo artículo 1, numeral 11 estableció que en los procesos contencioso-administrativos en los que se discutan en asuntos tributarios, las tarifas de agencias en derecho en primera instancia en los que sean competentes los tribunales administrativos, equivalen a entre el 3 % y el 7.5 % del valor de las pretensiones, sin llegar a superar nunca el monto de seis (6) salarios mínimos legales mensuales vigentes y en segunda instancia a entre uno (1) y tres (3) salarios mínimos legales mensuales vigentes, razón por la cual es este el fundamento jurídico para imponer la condena en costas por concepto de agencias en derecho acatando la presunción de legalidad de este acto administrativo.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>