CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., catorce (14) de mayo dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-233-3000-2022-00895-01 (29445)
Demandante	EDGAR SEPÚLVEDA DUARTE
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Rechazo de costos y pasivos. Carga de la prueba. Costo presunto.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 1 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, Sala de Oralidad, que resolvió lo siguiente[1]:

> **PRIMERO. NEGAR** las pretensiones de la demanda, acorde con los motivos expuestos en la parte considerativa de la presente decisión.
>
> **SEGUNDO.** Sin condena en costas, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 19 de julio de 2018 el demandante presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2017, en la cual se liquidó impuesto a pagar.

Previa notificación de requerimiento especial y su respuesta por el contribuyente, la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 2022005050000222 del 17 de junio de 2022, en la que se rechazaron costos y pasivos, se determinó renta líquida por pasivos inexistentes, se incrementó el impuesto a pagar, y se impuso sanción de inexactitud. El actor no presentó recurso de reconsideración contra el acto liquidatorio.

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 Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el actor formuló las siguientes pretensiones[2]:

> «Que se declare la nulidad del Requerimiento Especial No. 2021005040001863 del 20 de septiembre de 2021[3] y de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022005050000222 del 17 de

[1] Samai tribunal, índice 27.
[2] Samai tribunal, índice 3. Exp Digital. Demanda.
[3] La magistrada ponente en el auto admisorio de la demanda determinó como único acto demandable la liquidación oficial de revisión 2022005050000222 del 17 de junio de 2022, Samai tribunal, índice 8.

junio de 2022, porque estos actos administrativos se encuentran viciados de nulidad por violación de la Constitución y la ley.

Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en la pretensión anterior, que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la liquidación privada presentada por mi defendida por el impuesto sobre la renta del año gravable 2017, de fecha 19 de julio de 2018.

Que se declare que no procede la sanción por inexactitud impuesta en la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022005050000222 del 17 de junio de 2022, por ausencia de hecho sancionable.

Condenar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN a pagar las costas del proceso, incluidas las agencias en derecho, por encontrarse demostrados los supuestos de hecho y de derecho que evidencian la irregularidad en la actuación administrativa.»

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 209 de la Constitución Política; 107, 617, 618, 683, 684 literal f), 742, 743, 744 y 771-2 del Estatuto Tributario; y, 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011.

Sustentó el concepto de violación de la siguiente manera:

Adujo que la ley establece una tarifa legal probatoria para la procedencia de los costos, consistente en la existencia de facturas que cumplan los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Afirmó que todas las facturas de sus transacciones con los proveedores Agropeace S.A.S., Creservinalco, Proservicios y Congrasur fueron entregadas a la administración, cumplen los requisitos establecidos en los artículos precitados, y son pruebas directas de la realidad de las operaciones realizadas con sus proveedores.

Expuso que la demandada no explicó las razones para apartarse de este material probatorio y acudió indebidamente a la prueba indiciaria para sustentar la simulación de operaciones, lo que vulneró su derecho al debido proceso.

Indicó que la administración expidió el acto demandado con fundamento en que las operaciones con sus proveedores fueron simuladas, sin aplicar el procedimiento especial previsto en el artículo 869-1 *ibidem,* cuando el artículo 869 *ídem* y la Resolución 000004 de 2020 de la DIAN se refieren a la simulación de operaciones, y regulan las actuaciones que se deben surtir en los casos de abuso en materia tributaria.

Manifestó que la autoridad de impuestos no notificó el emplazamiento especial por abuso, mediante el cual la entidad debía explicar las razones de la supuesta conducta; por ende, al omitirse dicha actuación, no se le brindó la oportunidad de aportar pruebas ni de controvertir las afirmaciones de la administración, vulnerándose el debido proceso y el derecho de defensa.

Señaló que la demandada vulneró el artículo 743 del Estatuto Tributario, porque además de las facturas, allegó otras pruebas directas que tenían mayor conexidad con la realidad de las transacciones comerciales realizadas con los proveedores. Adujo que los indicios contra los vendedores no tienen mayor conexidad con el hecho que se pretende probar, que las pruebas aportadas.

Manifestó que los indicios son una prueba subsidiaria e indirecta, que solo puede utilizarse a falta de pruebas directas. Manifestó que el rechazo de los costos y los pasivos evidencian el actuar carente de justicia de la demandada, pues no se le puede exigir más de lo que legalmente le corresponde.

Agregó que se vulneraron los derechos al debido proceso, defensa y contradicción, dado que la demandada entregó tardíamente el expediente administrativo, lo que impidió contar con las pruebas necesarias para estructurar adecuadamente la demanda.

Reprochó que la DIAN le hubiera trasladado indebidamente la carga de verificar el cumplimiento de obligaciones formales de sus proveedores. Señaló que la discusión debió centrarse en la realidad de las operaciones de compra y venta de aceite, y no en el comportamiento tributario esos terceros.

Señaló que la autoridad tributaria rechazó los costos con fundamento en indicios sobre los proveedores Agropeace S.A.S., Creservinalco, Proservicios y Congrasur, sin valorar las pruebas documentales allegadas, con lo cual incurrió en falsa motivación. Adujo que la administración no probó la inexistencia de los pagos que dieron derecho al costo, y no desvirtuó la contabilidad ni la veracidad de las facturas y soportes externos e internos. Indicó que la demandada aplicó indebidamente los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario, porque los proveedores en cuestión no habían sido declarados como ficticios mediante el acto administrativo correspondiente.

Explicó que la DIAN, al rechazar los costos sin cuestionar los ingresos derivados de la venta del aceite, desconoció que no es posible la existencia de ingresos sin costos, por lo que debió analizar integralmente la operación económica. Argumentó que, la administración estaba obligada a aplicar el costo presunto previsto en el artículo 82 *ibidem*.

Indicó que la demandada rechazó costos y pasivos sin tener certeza sobre la inexistencia de las operaciones, generándose dudas en la valoración de los hechos. Señaló que, en ese contexto, dichas dudas debieron resolverse a su favor conforme al artículo 745 *ídem*. Afirmó que la demandada no apreció en conjunto las pruebas aportadas ni las valoró debidamente, vulnerando el artículo 743 del Estatuto Tributario.

Explicó que no se configuró el hecho sancionable de la inexactitud, porque las operaciones eran reales y no existió daño al Estado; señaló que los datos declarados eran ciertos, completos y debidamente soportados, y que no se probó la inexistencia, falsedad o simulación de los costos y pasivos, ni la existencia de un menor impuesto a cargo. Indicó que la demandada no motivó las razones para afirmar la inexactitud y que, el rechazo de costos por falta de prueba no implica su inexistencia ni la procedencia de la sanción.

Precisó que no se acreditó la intencionalidad requerida para imponer la sanción, y que se desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado sobre su improcedencia en estos casos. Finalmente, señaló que la demandada interpretó erradamente varias normas aplicadas, por lo que operaba la exoneración de la sanción de inexactitud.

Oposición de la demanda

La demandada[4] se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual señaló que, aun cuando el contribuyente cuente con facturas que cumplan con los requisitos legales para soportar costos e IVAs descontables bajo el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la DIAN tiene amplias facultades de fiscalización para

[4] Samai tribunal, índice 11. «4_MemorialWeb_ContestaciOnDemanda(.pdf) NroActua 11»

asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, derivadas del artículo 684 *ibidem*. Manifestó que, si se comprueba la inexistencia de las transacciones, los costos pueden ser rechazados. Agregó que, para ello, cuenta con los medios de prueba previstos en la ley tributaria o en el Código de Procedimiento Civil, según lo establecido en el artículo 742 *idem*.

Refirió los antecedentes administrativos para ilustrar los motivos para rechazar los costos, a partir de los hallazgos que permitieron desvirtuar las operaciones con los proveedores Agropeace S.A.S., Creervinalco, Proservicios y Cograsur. Manifestó que, al revisar la información de estas entidades, encontró reportes de información exógena en los que no se evidencian compras de mercancías que permitan inferir la existencia de inventarios para la venta, y verificó en algunos casos la ausencia de establecimiento de comercio, la suspensión de RUTs, la liquidación de las entidades y la omisión en la presentación de información exógena, de lo cual pudo inferir la inexistencia de las operaciones.

Señaló que la eficacia probatoria de las facturas no es absoluta, pues la administración puede controvertir la realidad de los documentos soporte de la operación, caso en el cual se invierte la carga de la prueba y el contribuyente debe acreditar la existencia de las operaciones. Indicó que, al ser informado de los indicios de inexistencia de las transacciones, el actor debió suministrar información que permitiera ubicar a los proveedores y verificar la trazabilidad de los productos comprados; no obstante, sostuvo que aquel se limitó a mencionar las pruebas formales como facturas, soportes y la contabilidad, sin que ello permitiera concluir la realización material de las operaciones.

Trajo a colación las normas relativas al abuso en materia tributaria, en particular el artículo 869 del Estatuto Tributario y la Resolución 000004 de 2020, y explicó que esta figura permite recaracterizar operaciones artificiosas carentes de sustancia económica. Indicó que la investigación se inició a partir de un informe de inconsistencias que evidenciaba indicios de operaciones ficticias, lo que dio lugar a la selección del actor en el marco del «programa INVEST. SURGID. OTROS PROGRAM GESTION Código GO» para verificar la realidad económica de sus operaciones con proveedores, y a la apertura formal de la investigación.

Precisó que el procedimiento adelantado no correspondía al especial por abuso tributario, el cual no fue aplicado en el caso, sino a un proceso ordinario de fiscalización en el que se rechazaron costos y pasivos por falta de prueba de la realidad de las operaciones.

Indicó que, a partir del análisis probatorio realizado conforme a las reglas de la sana crítica, encontró que durante el año gravable 2017 el actor registró transacciones con proveedores inexistentes, que no contaban con bodegas, no presentaban declaración de renta, no reportaban información en medios magnéticos y no atendieron los requerimientos ordinarios. Manifestó que el contribuyente no refutó lo anterior y tampoco colaboró para la ubicación de los proveedores, por lo que concluyó que dichas operaciones eran inexistentes o simuladas. Expuso el alcance de la prueba indiciaria en materia tributaria.

También indicó que la entrega tardía de las copias del expediente administrativo ocurrió porque el actor no realizó la consignación mediante formato de recaudo comprobante universal de forma oportuna. Afirmó que una vez el actor efectuó el pago de las copias del expediente, estas le fueron entregadas.

Explicó que el demandante registró pasivos con Creservinalco y Cograsur, sin probar su existencia, razón por la cual procedía su desconocimiento. Refirió jurisprudencia del Consejo de Estado[5] sobre la aplicación del artículo 770 del Estatuto Tributario, en el caso de contribuyentes obligados a llevar contabilidad. Precisó que no existe falsa motivación, dado que existen los hechos, motivos, circunstancias y normas que condujeron a expedir los actos que modificaron la declaración privada. Resaltó que no era requisito previo declarar proveedores ficticios a los vendedores en cuestión, para rechazar los costos y pasivos.

Explicó que no era procedente realizar una estimación de los costos, conforme al artículo 82 del Estatuto Tributario, porque la administración no desconoce la totalidad de los costos incurridos para realizar su actividad productora de renta, sino los relativos a unos proveedores. Agregó que el actor no adelantó una actividad probatoria para soportar esos costos, por lo que no hay lugar a aplicar el costo presunto.

Adujo que no era procedente aplicar el principio *in dubio contra fiscum*, dado que solo opera cuando el contribuyente no está obligado a probar los hechos, lo cual no ocurre en el caso concreto, en el que la carga de la prueba recaía sobre el actor, por lo que no podían resolverse a su favor las supuestas dudas probatorias.

Indicó que se pudo constatar que el demandante incluyó costos y pasivos improcedentes que fueron cuestionados por su existencia. Precisó que utilizó la declaración privada para registrar datos incompletos y equivocados que derivaron en un menor impuesto y saldo a pagar, configurándose así la sanción de inexactitud.

Por último, solicitó condenar en costas al actor ante los gastos incurridos para acudir a la vía judicial, y agencias en derecho según lo indica el acuerdo del Consejo Superior de la Judicatura. Manifestó que el costo del proceso ascendía a la suma de $27.840 teniendo en cuenta el número de folios de los antecedentes administrativos y el valor de cada hoja escaneada según la Resolución 000019 del 24 de febrero de 2021.

Sentencia apelada

El Tribunal[6] negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas al demandante, para lo cual explicó que el Consejo de Estado ha reiterado que[7], conforme al artículo 771-2 del Estatuto Tributario, los costos y deducciones solo son procedentes si están soportados en facturas o documentos equivalentes que cumplan los requisitos legales; sin embargo, esta disposición no restringe la facultad comprobatoria de la DIAN, que le permite verificar y desvirtuar las operaciones constitutivas de costos y deducciones.

Indicó que, en virtud del artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente probar los factores que reducen la base gravable[8], mientras que la administración debe acreditar la existencia de ingresos adicionales o de operaciones sometidas a tributación. Agregó que el artículo 742 del Estatuto Tributario, exige que la determinación de tributos y sanciones se funde en hechos probados, y el artículo 684 *ibidem* faculta a la DIAN para realizar cruces de información y demás diligencias necesarias, para garantizar la correcta determinación de los impuestos.

5 Citó la sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 23387, M.P. Milton Chaves García.
6 Samai tribunal, índice 27.
7 Citó la sentencia del 17 de febrero de 2022. Exp 24384. No indicó el nombre del magistrado ponente
8 Citó la sentencia del 14 de septiembre de 2023. Exp 27553. No indicó el nombre del magistrado ponente.

Explicó que la autoridad de impuestos, a partir de indicios, desconoció pasivos, costos y gastos, al concluir que el actor realizó transacciones comerciales que sirvieron de instrumento de evasión, al haber simulado operaciones con los proveedores Agropeace S.A.S., Creservinalco, Proservicios y Cograsur.

Resaltó que la demandada manifestó que las operaciones comerciales del actor con esos proveedores estaban soportadas en la contabilidad y en las facturas, sin reprochar el incumplimiento de requisitos, pero era indicativo de la inexistencia de las operaciones que, en el período gravable 2017, los proveedores no tuvieran: i) reportes de declaración de renta, ii) reportes de terceros (información exógena), iii) la existencia de un domicilio principal, o iv) la existencia de una infraestructura o bodega de mercancías.

Concluyó que las facturas y documentos contables, por sí solos, no eran suficientes para acreditar la realidad de las operaciones económicas y que, en caso de cuestionamiento por parte de la administración, correspondía al contribuyente aportar pruebas adicionales que demostraran la existencia y características de las transacciones. Planteó que la demandada desconoció las partidas a partir de indicios, y que el actor no probó en contrario.

Explicó que, si bien el artículo 869-1 *ídem* establece un procedimiento especial en caso de abuso tributario, en el asunto en concreto, el negocio jurídico de compra y venta de bienes entre el actor y sus proveedores tuvo un propósito económico o comercial, que no se discutió por las partes, lo que torna improcedente la aplicación de la figura en cuestión.

Reiteró que, para corroborar la inexistencia de las operaciones, la administración puede acudir a los distintos medios de prueba señalados en la ley. Planteó que, en el caso de inexistencia de operaciones, los indicios adquieren mayor importancia, porque si la transacción se reputa aparente, no obra evidencia directa que demuestre su irrealidad, así, se acude a la evidencia de otros hechos, con los que por inferencia lógica se deduzca la inexistencia.

Indicó que los documentos relacionados por la demandada permiten concluir que la demora en la entrega de las copias del expediente no era imputable a la administración, porque una vez el actor cumplió los requisitos exigidos, esta procedió a su entrega.

Frente al cargo de falsa motivación por indebida valoración probatoria, señaló que la demandada no cuestionó las facturas ni la contabilidad, pero estos documentos no son suficientes para probar la realidad de las operaciones. Indicó que la facultad de verificación le permitía a la administración realizar cruces de información con terceros y las diligencias necesarias para investigar los hechos expuestos en la factura y la contabilidad, para demostrar la realidad de las operaciones. Adujo que a pesar de que el contribuyente podía desplegar una actividad probatoria para demostrar la realidad de las transacciones, no lo hizo y se limitó a señalar que no tenía la obligación de fiscalizar a sus proveedores.

Confirmó que, para el rechazo de compras no es requisito la declaratoria previa de proveedor ficticio, como lo ha indicado el Consejo de Estado[9]. Agregó que, la figura del costo presunto del artículo 82 del Estatuto Tributario no constituye un derecho a favor del contribuyente que no cumplió con su carga probatoria, de conformidad con

[9] Citó sentencia del 20 de septiembre de 2017, exp. 21372, sin indicar el magistrado ponente.

la jurisprudencia del Consejo de Estado[10]. Y, como el actor no aportó las pruebas necesarias para desvirtuar las conclusiones de la demandada, era improcedente reconocer costos presuntos.

Resaltó que, en el caso no existió una duda que favoreciera al actor bajo el artículo 745 *ibidem*, sino una carencia de actividad probatoria. Además, la DIAN no infringió el artículo 683 *ídem*, toda vez que le corresponde ejercer la facultad de verificación, en aras de encontrar la realidad de las operaciones declaradas. Y, a pesar de los hallazgos de la administración respecto de los proveedores cuestionados, el demandante no ejerció su carga probatoria para demostrar la realidad de las transacciones.

Por último, confirmó la procedencia de la sanción de inexactitud, toda vez que, el demandante no desvirtuó la inexistencia de los proveedores. No condenó en costas por no obrar pruebas en el expediente que justificaran su causación.

Recurso de apelación

El **demandante**[11] presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, para lo cual adujo que esta incurrió en defecto fáctico al omitir la valoración de todo el acervo probatorio allegado. Afirmó que el tribunal omitió hacer una debida valoración probatoria, lo cual condujo a convalidar la inexistencia de las operaciones y el rechazo de la aplicación subsidiaria del costo presunto del artículo 82 del Estatuto Tributario.

Reprochó que la DIAN considerara que no existieron las operaciones con los proveedores cuestionados, al tiempo que reconoció los ingresos declarados en el año gravable 2017, con origen en la comercialización de aceite de soya y oleína adquiridos a sus proveedores. Cuestionó que la demandada hubiera rechazado los costos inherentes a los ingresos obtenidos y los pasivos, soportados en las facturas, pesajes de báscula y pagos a proveedores, allegados como prueba.

Resaltó que la discusión debe centrarse en la existencia real de las operaciones de compra y venta de aceite de soya, y no en el cumplimiento de obligaciones tributarias de terceros, dado que no está obligado a exigir a sus proveedores el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Explicó que, conforme al parágrafo transitorio del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, los pagos en efectivo realizados en 2017 tienen reconocimiento fiscal como costos, siempre que cumplan los requisitos legales. Insistió en que no se pueden generar ingresos sin costos por la adquisición de los bienes enajenados, por lo que la ley establece la posibilidad de determinar costos presuntos. Indicó que la demandada, se limitó a rechazar los costos y pasivos con base en indicios relacionados con terceros y que, en consecuencia, el acto administrativo está viciado por falsa motivación y violación del debido proceso, por no haber valorado las facturas y soportes documentales aportados. Insistió en que no era procedente acudir a indicios[12], toda vez que en el expediente obraban pruebas directas, que acreditaban la realidad de las operaciones.

---

[10] Citó sentencias del 05 de febrero de 2019, exp. 20851, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 25 de julio de 2019; y del 04 de junio de 2020, exps. 21030 y 24265, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[11] Samai tribunal, índice 30.
[12] Citó las sentencias del 11 de mayo de 2017, exp. 21373, M.P. Milton Chaves García; del 3 de mayo de 2018, exp. 20727, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 25 de abril de 2018, exp. 21260, M.P. Julio Roberto Piza R.; del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de julio de 2016, exp. 20556, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del13 de agosto de 2015, exp. 20822; del 28 de febrero de 2019, exp. 20844, M.P. Milton Chaves García.

Reiteró que a la DIAN le fueron allegados diversos medios probatorios que acreditaban la realidad de las operaciones, como facturas de venta y soportes contables. Afirmó que la falta de valoración probatoria configuró un defecto fáctico, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional, al ignorarse pruebas determinantes para establecer la veracidad de los hechos[13]. Insistió en que los proveedores en cuestión no habían sido declarados como ficticios, para soportar el rechazo de los costos y los pasivos.

Reiteró que, si la administración consideraba que las operaciones eran simuladas, debió aplicar el procedimiento previsto en el artículo 869-1 *ídem*, y la Resolución 000004 de 2020, lo cual no ocurrió.

Afirmó que el *a quo* no se pronunció en detalle sobre la sanción de inexactitud. Insistió en que esta sanción no es procedente, porque demostró que las operaciones realizadas eran reales y se encontraban debidamente soportadas. Indicó que actuó de buena fe y que no existió conducta fraudulenta ni ánimo de defraudar al Estado. También indicó que no es procedente la sanción, porque actuó sobre una interpretación válida de la norma. Solicitó que, subsidiariamente, se profiera fallo donde se regule la aplicación del costo presunto según el artículo 82 del Estatuto Tributario, y la sanción por inexactitud.

Oposición a la apelación

La **demandada**[14] señaló que desvirtuó la realidad de las operaciones con base en indicios debidamente valorados, y que el actor no cumplió con la carga de probar su existencia material. Advirtió que no se le exigió verificar el cumplimiento de obligaciones de terceros, sino desvirtuar los indicios que cuestionaban la realidad de las operaciones[15]. Además, la declaratoria de los terceros como proveedores ficticios, no está prevista en la normatividad tributaria ni es exigida por la jurisprudencia del Consejo de Estado para el desconocimiento de costos derivados de operaciones simuladas[16].

Explicó que la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario para determinar el costo presunto, es una facultad de la DIAN que no releva al contribuyente del cumplimiento de la carga probatoria exigida para el reconocimiento de los costos, ni de demostrar la realidad material de las operaciones. El actor pretendió suplir su inactividad probatoria con la aplicación del costo presunto, lo que ha sido rechazado por la jurisprudencia del Consejo de Estado[17].

Señaló que el procedimiento especial de abuso en materia tributaria, solo resulta aplicable cuando la administración recaracteriza o recalifica operaciones, no cuando se limita a verificar su existencia. La jurisprudencia del Consejo de Estado, en estos últimos casos ha dicho que la actuación se surte dentro del procedimiento general de revisión, por lo que no era exigible el trámite previsto en los artículos 869 y siguientes del Estatuto Tributario. Además, insistió en la procedencia de la sanción de inexactitud.

---

[13] Citó la sentencia de fecha 28 de junio de 2016, exp. 11001-03-15-000-2015-03406-00 (AC), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[14] Samai, índice 11.
[15] Citó las sentencias del 9 de febrero de 2023, exp. 26365, M.P. Wilson Ramos Girón; y del 11 de abril de 2024, exp. 27638, M.P. Milton Chaves García.
[16] Citó las sentencias del 5 de marzo de 2018, exp. 21783; y del 20 del septiembre de 2017, exp. 21372, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; mencionadas en la sentencia de 26 de mayo de 2022, exp. 24562, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[17] Citó la sentencia de 4 de agosto de 2011, exp. 17628, M.P. Martha Teresa Briceño.

Por su parte, el actor presentó un escrito[18] reiterando los argumentos expuestos en el recurso de apelación, manifestando sus inconformidades frente a la decisión de primera instancia.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir la legalidad de la liquidación oficial de revisión 2022005050000222 del 17 de junio de 2022, mediante el cual la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2017, presentada por el demandante. En particular, se debe determinar si: *i)* procede el rechazo de costos y pasivos, *ii)* es procedente aplicar la regla de costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario, *iii)* debía aplicarse el procedimiento de la cláusula antiabuso regulado en el Estatuto Tributario; y, *iv)* es procedente la sanción por inexactitud.

1. Desconocimiento de costos

El acto demandado propuso rechazar costos por valor de $1.504.015.000 por concepto de compras a los proveedores Agropeace S.A.S., Creservinalco, Proservicios y Cograsur, ante la simulación de las operaciones. Al efecto, indicó que a pesar de la apariencia de legalidad de las transacciones mediante facturas y soportes contables allegados por el actor, se pudo constatar la inexistencia de las operaciones, ante la valoración en conjunto de circunstancias como la falta de actividad comercial, suspensión del RUT, incumplimiento de la obligación de reportar información exógena y/o de presentar declaración de renta, falta de respuesta de requerimientos de información, inexistencia de las direcciones reportadas en el RUT, y/o ausencia de inventarios de mercancías, así como de instalaciones de los proveedores precitados. El Tribunal respaldó las conclusiones del acto demandado.

El demandante, apelante único, defendió la realidad de las operaciones de compra, a partir de las pruebas directas allegadas (facturas y soportes contables), que hacen improcedente la prueba indiciaria. Afirmó que no se le puede exigir la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores. Cuestionó que la DIAN reconociera los ingresos provenientes de su actividad, pero rechazara los costos incurridos para la obtención de dichos ingresos, sin haber reconocido tampoco costos presuntos. Señaló que los proveedores en cuestión no habían sido declarados como ficticios.

Esta Sección ha precisado que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (e.g costos, gastos), pues es quien los invoca a su favor. De igual manera, ha sido posición reiterada de la Sección[19] que si bien, para la procedencia de costos y deducciones, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la

[18] Samai, índice 12.
[19] 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; del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 18 de septiembre de 2025, exp. 27882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, constituyendo tarifa legal, esto no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora, en aras de verificar la realidad de la operación que da origen a la erogación.

La Sección también ha indicado que un conjunto de indicios contundentes puede constituir acervo probatorio suficiente para determinar la simulación de operaciones, y que, ante la solidez 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 operaciones[20]. Es decir, contrario a lo expuesto por el apelante, los indicios pueden ser utilizados como cualquier otro medio de prueba para corroborar la realidad de una transacción.

Es por esto 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, sino que es indispensable demostrar su existencia, cuya carga probatoria es responsabilidad de quien reclama los correspondientes costos o gastos[21] .

En el caso bajo examen, la Dirección Seccional de Impuestos de Cali recibió un informe de la Coordinación Integral de Lucha contra el Contrabando y la Evasión Fiscal, en el que se advirtió que algunas compañías presentaban indicios de realizar operaciones ficticias, por lo que la investigación al actor se inició en razón a que este celebró operaciones con dichas entidades (fl. 242 Caa). Durante la investigación iniciada por la DIAN, el actor allegó los siguientes documentos:

- Órdenes de compra, facturas de venta, comprobantes de egreso en efectivo, comprobantes de causación y recibos de caja[22], relacionados con las operaciones ejecutadas con Creservinalco (fls. 193-199, 201-205, 382-384 Caa); Cograsur. (fls. 207-213, 326-380 Caa), Proservicios (fls. 216-238, 386-425 Caa), y Agropeace S.A.S- se aportó factura de venta (fl. 200 Caa).
- Balance de comprobación de saldos (fls 139-175 Caa).
- Transacciones por beneficiario de cuenta (fls. 177-191 Caa).
- Registros de servicios de báscula emitidos por el Parqueadero el Ancla S.A.S (fls. 306-320, 381 Caa).
- Aseguramiento de calidad expedido por la Comercializadora Internacional Tequendama SAS (fl. 209 Caa).

La demandada por su parte denotó las siguientes pruebas y hechos recaudados durante la investigación:

- Creservinalco: RUT suspendido (fls 128-129 Caa); declaración de renta y complementarios vigencia 2017 en la que no se observan pasivos ni cuenta por cobrar (fl. 215 Caa); no reportó información exógena en el año 2017 (fl 241 Caa).
- Proservicios: RUT suspendido causal «26. Motivo Visita realizada por los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constató que la dirección registrada en el Registro Único Tributario es inexistente, incompleta, incorrecta, traslado del destinatario, no

[20] 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.

[21] Sentencias del 18 de septiembre de 2025, exp. 27882, M.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello; 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 de 2023, exp. 26003, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 18 de septiembre de 2025, exp. 27882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

[22] Samai Tribunal. Índice 11.

conocen al destinatario, u otras causales que no permitan la ubicación del inscrito.» (fls. 14-127, 214 Caa). No reportó información en medio magnéticos en el año 2017 (fl. 252 Caa).

- Congrasur: RUT en el que figura que está en liquidación (fls. 84-85 Caa); presentó declaración de renta (fl. 216 Caa). La DIAN indicó que no existen reportes de información exógena que amparen sus pasivos en valor superior al 8%, y la información exógena de respaldo solo le permite comprobación del 3.8% en cuanto a sus costos y gastos, lo que ofrece duda sobre la razonabilidad de lo reportado por terceros y lo declarado por el contribuyente.
- Agropeace SAS: No reportó información en medio magnéticos en el año 2017 (fl. 252 Caa). RUT suspendido indicándose como motivo visita de verificación donde se constata que la dirección informada por el inscrito no existe o no es posible ubicarlo en el domicilio informado (f. 256 Caa). No ha presentado declaraciones por ningún periodo y concepto encontrándose omiso desde su creación (diciembre 20 de 2016) (fl. 256 vto. Caa). La dirección principal no registra número de piso, ni número de oficina, lo cual fue verificado durante diligencia de verificación tributaria por los funcionarios comisionados (fl. 256 vto. Caa).
- La DIAN señaló que, según su análisis de la información reportada en medios magnéticos por el actor, este registró costo de compras a los terceros Creservinalco, Congrasur, Agropeace y Proservicios, y registró pasivos con Creservinalco y Congrasur.

A partir de lo anterior, la Sección encuentra que, si bien el actor -tal como lo reconoció la DIAN-, durante la investigación entregó la documentación cumpliendo con las formalidades del caso, las facturas y documentos contables aportados no son suficientes para demostrar la adquisición de aceite de soya y oleína por el actor, dados los hallazgos de la administración sobre los proveedores cuestionados.

Al respecto es importante advertir que lo que se debate en el caso es la realidad de las transacciones. No obstante, lo que acreditan las pruebas reseñadas por el demandante es el registro formal de las mismas, circunstancia que no está en discusión. En efecto, los documentos presentan información fiscal y contable que no es suficiente para acreditar la existencia de las operaciones, pues no permite verificar la efectiva adquisición de los bienes que, presuntamente, se compraron a los proveedores, con lo cual las pruebas cumplen una función de acreditación formal que resulta insuficiente[23].

De manera específica, la Sección resalta que, más allá de las facturas y soportes contables del mismo actor, este aportó algunos registros de servicios de báscula emitidos por el Parqueadero El Ancla S.A.S. No obstante, en su mayoría resultan ilegibles, presentan anotaciones a mano y, lo más importante, no es posible cruzar la mercancía pesada con un proveedor determinado, ni con los valores de las facturas registradas por el actor, así como tampoco con la mercancía que haya ingresado y salido del sistema de inventarios.

Por otra parte, los comprobantes de egreso elaborados por el apelante dan cuenta de pagos por sumas significativas efectuados en efectivo. Al respecto, se advierte que este medio de pago, a diferencia de los mecanismos bancarizados como el cheque o la transferencia electrónica, impide identificar de manera cierta si efectivamente hubo un retiro de recursos y, de ser así, si estos fueron recibidos por los supuestos proveedores.

Relacionado con lo anterior, el actor planteó que conforme al parágrafo transitorio del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, los pagos en efectivo realizados en 2017 tienen reconocimiento fiscal como costos, siempre que cumplan los demás requisitos establecidos en la ley. Frente a este planteamiento, la Sección advierte

[23] Sentencias del 25 de abril de 2024, exp. 27798, M.P. Wilson Ramos Girón; y del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

que no le asiste razón al actor al pretender el reconocimiento de los pagos realizados en efectivo, respecto de transacciones en las que no se acreditó con suficiencia su existencia, teniendo en cuenta que la misma norma en cuestión condicionó su procedencia al cumplimiento de los requisitos previstos en la ley.

Adicionalmente, si bien se allegaron documentos como aquel denominado Arín de Salida emitido por Logicomer SAS sobre «salida al resto del territorio nacional de mercancías por importación ordinaria» (fl. 321 Caa) y guías de remisión, con información de conductores y bienes transportados (fl. 322-323 Caa), no es posible asimilarlos a guías de transporte que permitan concluir que la mercancía supuestamente enajenada por los entes cuestionados, fue efectivamente despachada por estos y recibida por el actor.

Por otro lado, contrario a lo que plantea el apelante, como lo ha reiterado esta Sección[24], los proveedores en cuestión no requerían haber sido declarados previamente como ficticios, para proceder al rechazo de los costos por inexistencia de operaciones.

En suma, la Sección concuerda con la demandada y con el tribunal, que en el caso *sub examine* se evaluaron las pruebas aportadas por el actor; no obstante, ante los indicios de inexistencia de operaciones con los entes investigados, aquellas se tornaron insuficientes y, por ende, estaba en manos de aquel probar su realidad, lo que no sucedió.

Por el contrario, el demandante además de reiterar que la documentación aportada no fue valorada por la demandada, se limitó a resaltar que no le correspondía responder por los incumplimientos de sus terceros proveedores.

Para la Sección es claro que no es dable exigirle a un contribuyente la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de terceros; sin embargo, ello no lo libera del deber de demostrar, con pruebas pertinentes, conducentes y útiles, la sustancia económica de sus transacciones, sobre todo cuando de estas se derivan costos y deducciones que disminuyen la base de tributación.

Además, no sobra reiterar que lo consignado en las declaraciones de impuestos se presume cierto, salvo que la autoridad exija una comprobación especial o la ley lo disponga[25]; en tal caso, se invierte la carga de la prueba, quedando a cargo del contribuyente que haya registrado costos y gastos en sus declaraciones su demostración.

Con todo, es preciso concluir que además de las facturas y los documentos contables allegados por el actor, que dan una apariencia formal a la transacción; los demás documentos aportados no permiten verificar la trazabilidad de la operación de compraventa, para soportar efectivamente su existencia.

Por todo lo expuesto, no es aceptable el cargo por falsa motivación, dado que, ante la carencia probatoria en manos del actor, no se configuró ninguna de las circunstancias propias de esta causal de nulidad de los actos administrativos:

> «a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b)

[24] Sentencia del 23 de noviembre de 2023, exp. 27234, M.P. Milton Chaves García.
[25] Sentencia de fecha 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

> Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que, de haber sido considerados, habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente»[26].

Por lo anteriormente expuesto, no prospera el cargo.

2. Rechazo de pasivos en el impuesto sobre la renta

El acto demandado propuso rechazar pasivos por $224.566.000, provenientes de cuentas por pagar a los proveedores Creservinalco y Cograsur, ante la verificación de la inexistencia de las operaciones de compra a los proveedores en cuestión, con base en el mismo acervo probatorio expuesto en la sección anterior. Como consecuencia, se aplicó el artículo 239-1 del Estatuto Tributario para incluir el valor de los pasivos inexistentes como renta líquida gravable.

Al respecto, la Sección ha indicado[27]que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, de conformidad con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario. De esta manera, «no basta con la contabilidad para soportar estos rubros, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 ibidem, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba».[28]

La Sección también ha señalado que, para la demostración de pasivos, el legislador «exige la prueba documental, de tal suerte que, si no existe o es incompleta, no puede ser apreciada y, por tanto, la deuda se tendrá como no demostrada»[29]. Igualmente, ha indicado que en el soporte debe constar la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del periodo gravable[30].

A la luz de lo anterior, en relación con los pasivos registrados por las operaciones de compra a Creservinalco y a Cograsur (fl. 90 Caa), la Sección advierte que el actor no expone argumentos concretos para controvertir su rechazo ni ofrece mayor explicación sobre los soportes específicos que los sustentan, sino que insiste en cuestionar que la DIAN y el *a quo* hayan fundamentado el rechazo en indicios, desestimando pruebas directas obrantes en el expediente.

Ahora bien, la Sección observa que los pasivos se originaron en costos rechazados por estar vinculados con operaciones inexistentes, tal como se concluyó en el acápite anterior, razón por la cual no prospera el cargo.

3. Costos presuntos

El actor argumentó que, la DIAN estaba obligada a aplicar el costo presunto previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario, con el fin de evitar una determinación sobre ingresos brutos desconociendo la capacidad contributiva del actor, lo cual no ocurrió en el acto demandado. El tribunal señaló que la norma no constituye un derecho a favor del contribuyente que no cumplió con su carga probatoria.

---

26 Sentencia del 6 de julio de 2016, exp. 19909, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
27 Sentencia del 13 de agosto de 2020, exp 23938, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
28 Sentencias del 25 de noviembre de 2021, exp. 24564, y del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
29 Sentencias del 25 de mayo de 2023, exp. 27209, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 22 de mayo de 2025, exp. 29243, M.P. Wilson Ramos Girón (E); y del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
30 Sentencias del 19 de noviembre de 2020, exp. 24318, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E); del 26 de septiembre de 2024, exp. 27139, M.P. Wilson Ramos Girón; del 22 de mayo de 2025, exp. 29243, M.P. Wilson Ramos Girón (E); y del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

En su apelación el demandante reprochó que el *a quo* omitiera hacer una valoración propia de las pruebas obrantes en el expediente, lo cual condujo al rechazo de la solicitud de aplicación subsidiaria del costo presunto.

La Sección resalta que, en el caso, el rechazo de costos y pasivos obedeció a que el actor no probó de manera suficiente la existencia de las operaciones que supuestamente dieron lugar a los mismos.

Así, para resolver la petición del demandante sobre la aplicación subsidiaria del costo presunto previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario, en caso de considerar procedente la actuación de la DIAN, la Sección debe referirse en primer lugar al principio de capacidad contributiva, definido como la posibilidad económica de tributar[31], que en el impuesto sobre la renta se traduce en gravar únicamente una renta o utilidad depurada, lo que supone 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[32]. Por esa razón, en virtud de los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva, el impuesto a la renta no puede recaer sobre los ingresos brutos, por lo que el legislador previó en el artículo 82 *ibidem*, la posibilidad de estimar los costos en casos específicos.

La Sección reitera que el artículo 82 consagra los métodos supletorios para establecer los costos generados por un contribuyente del impuesto a la renta, como una forma de materializar los principios de justicia[33] y equidad que rigen el sistema tributario y, en particular, el principio de capacidad contributiva[34], «en aquellos eventos en los que no sea factible probar mediante pruebas directas el costo solicitado por el contribuyente por transacciones cuya existencia esté acreditada.»[35]

Sobre el mecanismo previsto en la norma precitada, la Sección también señaló «que lo que se estima es el costo de los activos enajenados, el debate probatorio que busca solventar el precepto recae sobre la cuantía por la cual se adquirió o conforma el activo enajenado. Por eso, si se acredita que no ocurrieron las operaciones de compra que constituyen el costo, o las de venta que habilitan a reclamar un costo en el periodo, resulta inapropiado pretender la estimación de los costos. De ahí que los precedentes sobre la materia nieguen las estimaciones indirectas y objetivas del costo en los casos en que la autoridad tributaria pruebe la simulación de los negocios jurídicos que lo originaron, o si el contribuyente omite entregar los medios que prueban su realización, como cuando se resiste a aportar la contabilidad.»[36]

De manera que la norma no es aplicable en aquellos casos en que el contribuyente no desplegó la actividad probatoria requerida para probar la existencia de las operaciones de compra de activos movibles que generaron las erogaciones que reclama como costos, toda vez que «no son una alternativa ni un derecho del administrado, porque no autorizan a "desatender las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de la regla de decisión que impone la carga de la prueba" (…)»[37]

A la luz de lo expuesto, y dado que en el presente caso el actor no allegó pruebas adicionales a las facturas y documentos contables, que acreditaran la realidad de las operaciones de compra de aceite de soya y oleína, el cargo no prospera.

---

31 Sentencia C-293 de 2020.
32 Sentencia del 4 de diciembre de 2025, exp. 29859, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
33 Sentencia del 18 de junio de 2008, exp. 16131, M.P. Ligia López Díaz.
34 Sentencias del 24 de julio de 2025, exp. 28397, y del 4 de diciembre de 2025, exp. 29859, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.
35 Sentencia del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón.
36 Ibidem.
37 Sentencias del 5 de junio de 2025, exp. 29037, M.P. Wilson Ramos Girón; del 26 junio de 2025, exp. 27343, y del 10 de julio de 2025, exp. 27848, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 20 de noviembre de 2025, exp. 27133, M.P. Claudia Rodríguez Velásquez.

4. Procedimiento cláusula antiabuso

El actor reprochó que la DIAN no le hubiera notificado el emplazamiento especial exigido por las normas que regulan el abuso en materia tributaria, por cuanto, al omitirse dicho acto, no se le brindó la oportunidad de aportar pruebas ni de controvertir las afirmaciones de la administración, con lo cual se vulneraron sus derechos de defensa y debido proceso. El tribunal explicó que, si bien el artículo 869-1 del Estatuto Tributario prevé un procedimiento especial para los casos de abuso tributario, en el caso concreto, los rechazos efectuados al actor se fundamentaron en la falta de pruebas sobre la realidad de las operaciones de compra de mercancía, y no en la aplicación de la cláusula general antiabuso.

Esta Sección[38] se ha pronunciado sobre la aplicación del procedimiento antiabuso y los casos en los que se cuestiona la realidad de las transacciones por considerar que han sido simuladas, para concluir que considerando las diferencias entre estos conceptos jurídicos, el procedimiento especial por abuso del artículo 869-1, no aplica en casos 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.

Descendiendo al caso concreto, se observa que la Dirección Seccional de Impuestos de Cali recibió un informe de la Coordinación Integral de Lucha contra el Contrabando y la Evasión Fiscal, en el que se advirtió que algunas compañías presentaban indicios de realizar operaciones ficticias, por lo que la investigación al actor se inició en razón a que este celebró operaciones con dichas entidades (fl. 242 Caa).

De igual manera, la administración tributaria adujo que en el aplicativo Análisis de Operaciones constató que el actor reportó haber tenido transacciones comerciales con entidades que presentaron claros indicios de servir de instrumento de evasión a través de simulación de operaciones, por lo que mediante el requerimiento especial y el acto demandado, se invirtió la carga de la prueba para que el demandante probará la existencia y realidad de las operaciones celebradas con los terceros cuestionados.

Así las cosas, se denota que la DIAN, ni en el acto preparatorio ni en el acto demandando, cuestionó la calificación jurídica de las transacciones celebradas por el actor y los terceros cuestionados, y por ello no desplegó una actividad probatoria tendiente a su recaracterización o reconfiguración.

Tampoco estableció efectos fiscales de transacciones que hubieran permanecido ocultas o desfiguradas frente a la administración, lo cual es premisa fundamental para aplicar la cláusula antiabuso y seguir el procedimiento plasmado en el artículo 869-1 del Estatuto Tributario y la Resolución 004 de 2020, invocada por el actor.

En suma, el procedimiento adelantado por la demandada no correspondió al especial por abuso tributario, sino a un procedimiento ordinario de fiscalización para el rechazo de costos y pasivos por indicios de inexistencia de las operaciones,

[38] Sentencias del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, del 7 de noviembre de 2024, exp. 27240, y del 4 de diciembre de 2025, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 23 de febrero de 2023, exp. 26874, M.P. Wilson Ramos Girón.

durante el cual el actor contó con las oportunidades legales para aportar pruebas que desvirtuaran los indicios en su contra.

Por lo anterior el cargo no prospera.

5. Sanción de inexactitud

La Sección estima que la sanción por inexactitud es procedente debido a que el actor incluyó en su declaración de renta costos y pasivos improcedentes, que derivaron en un menor valor a pagar, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, en su versión vigente para la época de los hechos. De allí que sí existió hecho sancionable.

Así mismo, se aclara al actor que, para imponer la sanción por inexactitud, no se requiere probar que el contribuyente actuó con ánimo defraudatorio o con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables del artículo 647 *ibidem*, como ocurrió en el presente caso.

Frente a la diferencia de criterios, la procedencia de esta causal se supedita a que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces, siendo necesario que en el proceso exista una prueba que los corrobore en toda su magnitud, y a que el contribuyente demuestre que la interpretación de la norma en la que se subsume el hecho económico declarado es razonable, es decir, que se encuentra sustentada en métodos o técnicas de interpretación legalmente aceptables.

En este caso, el contribuyente no explicó en qué medida su interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria, ni tampoco las cifras declaradas son completas y veraces, dada la improcedencia de los costos y pasivos.

6. Costas

No se realizará pronunciamiento sobre la decisión del tribunal por este concepto, dado que no fue objeto de apelación. En cuanto a esta instancia, se condenará en costas al demandante atendiendo a lo dispuesto en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso aplicable por remisión del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Las agencias en derecho se tasan en un (1) SMMLV, en esta instancia de conformidad con el Acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura. 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.

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. **CONFIRMAR** la sentencia apelada proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca Sala de Oralidad, el 1 de agosto de 2024.

2. **CONDENAR** en costas al demandante en esta instancia, según lo explicado en la presente providencia. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

3. **RECONOCER** personería al abogado Carlos Calderón Vargas, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder obrante a índice 11 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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(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/evalidador