



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (5) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	68001233300020220012401 (28490)
Demandante	GRUPO MODA CLASS S.A.S
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta e impuesto sobre la renta para la equidad CREE - 2016. Rechazo de costos. Rechazo de pasivos. Rechazo de compras e IVA descontable Bimestres I, II, III, IV, V y VI. Operaciones simuladas e inexistentes. Proveedor ficticio. Sanción de inexactitud. Sanción al representante legal. Costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante¹ y demandada², contra la sentencia del 7 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, conforme las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia.

SEGUNDO: SIN CONDENA en costas de primera instancia a la parte demandante, a favor de la parte demandada, en la medida de su comprobación.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Sociedad GRUPO MODA CLASS S.A.S (Grupo Moda o la demandante) presentó sus declaraciones de IVA de los periodos 1 a 6 del año 2016, de manera virtual y oportuna; presentó declaración de renta del año gravable 2016 y declaración de renta -CREE del año 2016.

Previa notificación de los requerimientos especiales, la administración modificó las liquidaciones privadas, mediante la expedición de las Liquidaciones Oficiales de Revisión 042412021000005 del 24 de febrero de 2021, 2021004050000004 del 09 de marzo de 2021, 2021004050000001 del 24 de febrero de 2021, 2021004050000002 del 03 de marzo de 2021, 2021004050000003 del 04 de marzo de 2021, 2021004050000005, 2021004050000006 del 11 de marzo de 2021; y 2021004050000008 del 16 de marzo de 2021, correspondientes al impuesto de renta, CREE e IVA periodos 1 a 6 de 2016, respectivamente.

En respuesta a los recursos de reconsideración interpuestos por la demandante, la DIAN expidió las resoluciones 001428 del 23 de febrero de 2022; 1125, 1127, 1126, y 1128 del 27 de octubre de 2021; y 1101, 1102, y 1103 del 25 de octubre de 2021, mediante las cuales confirmó los actos liquidatorios.

¹ SAMAI Tribunal. Índice 31.

² SAMAI Tribunal. Índice 35.



Las liquidaciones oficiales se refieren a los siguientes aspectos: i) Rechazo de costos de compras y pasivos en la declaración de renta de la vigencia 2016 e imposición de sanciones de inexactitud y al representante legal y revisor fiscal³; ii) Rechazo de costos en la declaración de CREE y sanción de inexactitud; y iii) Rechazo de compras, IVA descontable en las declaraciones de los bimestres I a VI, y sanciones por inexactitud.

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), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁴:

PRIMERA. Se demanda la nulidad de los siguientes actos administrativos, cuya cuantía total es de DOS MIL OCHOCIENTOS VEINTE MILLONES CUATROCIENTOS SESENTA Y SIETE MIL PESOS (\$2.820.467.000) M/CTE. y que corresponden al monto de los impuestos y sanciones liquidadas en los siguientes:

- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 042412021000005 del 24 de febrero de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de RENTA del año 2016 de mi representada, sanciona por inexactitud a la Sociedad y sanciona al representante legal.
- RESOLUCIÓN No. 001428 del 23 de febrero de 2022, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de Renta señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000004 del 09 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de RENTA PARA LA EQUIDAD - CREE del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1125 del 27 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de Renta CREE señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000001 del 24 de febrero de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS periodo 1 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1127 del 27 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 1 señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000002 del 03 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS periodo 2 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1126 del 27 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 2 señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000003 del 04 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS

³ Puntualmente, el acto liquidatorio del impuesto sobre la renta impone sanción al representante legal y al revisor fiscal; no obstante, en sede administrativa y judicial no consta actuación alguna del revisor fiscal en relación con la sanción impuesta.

⁴ SAMAI Tribunal. Índice 11« LINK DEL EXPEDIENTE DIGITAL DE ONE DRIVE(.docx) NroActua 11».001. DEMANDA MODA CLASS



VENTAS periodo 3 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.

- RESOLUCIÓN No. 1128 del 27 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 3 señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000005 del 11 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS periodo 4 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1101 del 25 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 4 señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000006 del 11 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS periodo 5 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1102 del 25 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 5 señalada en el inciso anterior.
- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 2021004050000008 del 16 de marzo de 2021, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación Privada de IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS periodo 6 del año 2016 de mi representada y sanciona por inexactitud a la Sociedad.
- RESOLUCIÓN No. 1103 del 25 de octubre de 2021, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto, resolviendo confirmar la liquidación Oficial de Revisión de IVA periodo 6 señalada en el inciso anterior.

SEGUNDA. Se restablezca el Derecho de mi representada, en el sentido de que, como consecuencia de las declaratorias de nulidad solicitadas, se determine que las declaraciones privadas correspondiente al Impuesto de Renta, Renta CREE, y a los Impuestos sobre las Ventas de los periodos 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2016 presentadas por la Sociedad GRUPO MODA CLASS S.A.S. han quedado en firme y no debe cancelar ninguno de los valores que fueron adicionados y liquidados en las Liquidaciones Oficiales de Revisión que modificaron las declaraciones de Renta, CREE e IVAS 1, 2, 3, 4, 5 y 6 del año 2016, y las Resoluciones que las confirman.

TERCERA. Se condene a la Entidad demandada al pago de las costas del proceso y agencias en derecho.

CUARTA. Como consecuencia de la declaratoria de Nulidad de los actos demandados, se determine que el señor RAFAEL DELGADO RUGELES, así como la Sociedad GRUPO MODA CLASS no están obligados a cancelar la sanción al administrador por valor de \$130.622.000, ni las sanciones de inexactitud impuestas por el total de \$674.479.000, las cuales se liquidaron por parte de la DIAN, teniendo en cuenta que las condenas se hacen con base en los rechazos de costos, pasivos, compras, e IVAS descontables, y donde la DIAN decidió adicionar valores en las liquidaciones oficiales, cuya nulidad se ha declarado.

QUINTA. Subsidiariamente, y en gracia de discusión, si, no obstante los argumentos dados, el Honorable Tribunal no declara la nulidad total de los actos demandados, solicitamos la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión y sus respectivas resoluciones confirmatorias, en cuanto hace relación a las SANCIONES POR INEXACTITUD que se han aplicado a la Sociedad GRUPO MODA CLASS, en los actos administrativos de Renta, CREE e IVAS 1, 2, 3, 4, 5 y 6 de 2016, por cuanto los valores que estamos defendiendo como costos, compras, y descontables son procedentes, son absolutamente reales y auténticos y no son falsos ni desfigurados, por cuanto efectivamente existen las operaciones comerciales declaradas en las liquidaciones privadas.

SEXTA. Subsidiariamente, y en gracia de discusión, si, no obstante los argumentos dados, el Honorable Tribunal no declara la nulidad total de los actos demandados, solicitamos la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión correspondiente al IMPUESTO DE RENTA del año 2016, así como su respectiva Resolución confirmatoria, en cuanto hace relación a la SANCIÓN



a ADMINISTRADORES que se ha aplicado al señor RAFAEL ANDRÉS DELGADO RUGELES, por cuanto la Administración Tributaria no efectuó un análisis individualizado de la conducta del Representante Legal, y sólo se limita a aplicar la sanción llamando la norma respectiva, sin hacer análisis subjetivo alguno. Reiteramos que los valores que estamos defendiendo como costos, pasivos, y descontables son procedentes, son absolutamente reales y auténticos y no son falsos ni desfigurados, por cuanto efectivamente existen las operaciones comerciales declaradas, así como deudas reportadas en la liquidación privada, y la administración no probó ninguna conducta del representante por la cual le fuese imputable la sanción.

A los anteriores efectos, la demandante invocó la vulneración de los artículos 26, 29, 83, 95.9 de la Constitución, y 107, 617, 618, 683, 684-1, 742, 743, 744 y 745 del Estatuto Tributario.

1. Firmeza de las declaraciones

Explicó que el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, que amplió de dos a tres años el término de firmeza de las declaraciones tributarias, solo es aplicable a las declaraciones correspondientes a la vigencia fiscal de 2017 en adelante, y no de manera retroactiva⁵. Añadió que la administración, en el concepto unificado 662 del 25 de julio de 2017, señaló expresamente que el término de firmeza introducido por la Ley 1819 de 2016 regía para los periodos gravables de 2017 en adelante, mientras que para las declaraciones correspondientes al año 2016 continuaba aplicando el término de dos años, y que, aunque posteriormente la administración reconsideró su posición con el oficio 1543 de 2018, indicando que el término de firmeza era de tres años, esta nueva posición no podía ser aplicada para las declaraciones del año 2016.

Sostuvo que los conceptos de la DIAN son de aplicación obligatoria, por lo que, en vigencia del concepto unificado, las declaraciones presentadas correspondientes al año 2016 adquirieron firmeza en el término de dos años. Al efecto, citó el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 y mencionó que, si bien esta normativa fue derogada por el artículo 122 de la Ley 1943 de 2018, ésta previó en su artículo 113 que los contribuyentes podrían sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y jurisdiccional con base en la ley, lo que hace referencia a todas las fuentes del derecho, de manera que los contribuyentes también pueden actuar con base en los conceptos emitidos por la administración tributaria.

Adujo que sus declaraciones correspondientes al año gravable 2016 quedaron en firme, dado que la administración no notificó los requerimientos especiales dentro del término de dos años contados a partir del vencimiento del término para declarar.

2. Improcedencia de los rechazos planteados

Alegó que sus proveedores Invercrom y Comercializadora e Inversiones San Miguel (en adelante, Comercializadora) fueron declarados proveedores ficticios el 10 de diciembre de 2019 y el 6 de febrero de 2020, respectivamente, por lo que, al momento de proferirse tales decisiones, la actora ya había presentado las declaraciones cuestionadas y realizado transacciones comerciales con esos proveedores. Manifestó que, según los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario, los rechazos de costos, deducciones e impuestos descontables solo proceden a partir de la publicación de la decisión mediante la cual se declara el proveedor ficticio. Planteó que las compras que se hicieron cuando el proveedor no había sido

⁵ Citó el artículo 338 de la Constitución que prevé que las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciada la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.



calificado como ficticio o insolvente eran procedentes, porque los soportes allegados acreditan las operaciones de compra de materia prima, para la producción final de un producto de venta.

Refutó que la demandada hubiera rechazado costos, pasivos e impuestos descontables, con base en circunstancias particulares de los proveedores que le eran ajenas, tales como una supuesta falta de logística, problemas de las declaraciones, o la supuesta inexistencia de productos para su posterior venta.

Adujo que la administración rechazó el 65,55% de sus costos, lo cual resultaba inadmisibles para producir el monto de los ingresos reportados. Añadió que la administración en la inspección tributaria se limitó a solicitar información de los proveedores sin revisar la contabilidad y sus soportes, la cual en todo caso fue entregada⁶.

Precisó que la verificación del estricto cumplimiento de requisitos relacionados con la presencia de los proveedores en la dirección informada en el RUT, existencia de inventarios o materias primas en su domicilio social, número de empleados, o información sobre medios de transporte de la mercancía adquirida; no puede recaer en el consumidor del bien o servicio, pues este no está en capacidad de conocer o controlar información que solo compete a quien expide la factura. Alegó que, en muchos casos, la comercialización se hace vía telefónica o por cualquier medio sin necesidad de desplazamiento a la sede de los distribuidores.

Explicó que el reconocimiento de las deducciones depende del cumplimiento de los requisitos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario. Afirmó que los pagos realizados a los proveedores cumplen estos requisitos sustanciales.

Señaló que el Consejo de Estado se ha referido a la existencia de unos requisitos formales que deben cumplir los contribuyentes como lo exigen las normas y la DIAN, pero ha hecho primar la realidad de los pagos efectuados, para concluir que es procedente aceptar los costos con base en los otros elementos probatorios que demuestran la realidad de las transacciones⁷.

Señaló que la administración fundamentó el rechazo de los costos en la información exógena de los proveedores y de los proveedores de éstos, sin que la demandante tuviera acceso a tal información. Manifestó que los proveedores tenían la mercancía que comercializaron, la vendieron, fue entregada y cancelada por la actora, que las transacciones están debidamente soportadas y contabilizadas, y que con esos insumos pudo ejecutar las transformaciones necesarias para vender productos terminados y obtener los ingresos declarados.

Manifestó que, aunque la administración rechazó los pagos a los proveedores, por haber sido efectuados en efectivo, para la época no se exigía legalmente la bancarización para el pago de obligaciones. Añadió que contó con los RUT y Certificados de Cámara de Comercio de los proveedores⁸.

⁶ Citó la sentencia C-733 de 2003 en la que la Corte Constitucional analizó la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley 383 de 1997 —incorporado al Estatuto Tributario como artículo 771-2—, según el cual, para la procedencia de costos y deducciones en renta e impuestos descontables en IVA, se requieren facturas que cumplan los requisitos legales.

⁷ Citó la sentencia del Consejo de Estado del 23 de septiembre de 2010 (Exp. 16739, MP: Carmen Teresa Ortiz).

⁸ Citó varios conceptos de la DIAN —entre ellos los Nos. 074532 de 2004, 027154 de 1997, 045992 de 1998, 094762 de 2000 y 011104 de 2004— relativos a la deducibilidad de costos y gastos. En ellos, la autoridad precisó que la procedencia de las deducciones en el impuesto sobre la renta depende del cumplimiento de los presupuestos de causalidad, necesidad y proporcionalidad previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.



3. Rechazo de pasivos

Sostuvo que la demandada rechazó indebidamente los pasivos declarados en el año gravable 2016, correspondientes a Invercrom y Distribuidora Fercuir S.A.S. En cuanto al primero, indicó que la administración desconoció injustificadamente los soportes allegados. Y respecto del segundo, explicó que no se trató de saldos producto de operaciones comerciales sino de un préstamo, respaldado con una letra de cambio que quedó en custodia del prestamista y debió ser destruida por el mismo al extinguirse la obligación. Adujo que la DIAN desconoció los soportes y cuadros de amortización del crédito.

Alegó que los cuestionamientos sobre los proveedores, las actividades económicas y la capacidad administrativa u operativa del acreedor son irrelevantes para otorgar un préstamo, y van más allá de las obligaciones requeridas según la costumbre mercantil en transacciones comerciales frente a los costos, y/o de las civiles para el caso de los pasivos.

4. Rechazo del saldo a favor de IVA

Manifestó que dentro del contenido del requerimiento especial del periodo 1 de IVA de 2016, no se hace referencia en el texto sobre la propuesta de la DIAN de modificar el saldo a favor para el periodo 2 de IVA 2016. Explicó que la administración determinó en las liquidaciones oficiales de revisión de los periodos 1 y 2 de IVA de 2016, que rechazaba el saldo a favor aplicable al periodo 2 imputado del periodo anterior, sin sustentar previamente los fundamentos fácticos y jurídicos para ordenar dicha modificación. Alegó una ausencia de motivación del acto preparatorio y definitivo, e incrementó la sanción de inexactitud al sumar y no restar dicho saldo de la base de la sanción.

5. Improcedencia de las sanciones

Afirmó que no incurrió en los supuestos de hecho del artículo 647 del Estatuto Tributario, dado que los datos y los soportes aportados respecto de los costos, pasivos, compras y/o deducciones, no son falsos o desfigurados, por lo que no son procedentes las sanciones por inexactitud impuestas en materia de impuesto sobre la renta, CREE e IVA. Señaló que los costos y los pasivos si existieron, pero la demandada se abstuvo de valorar las pruebas y soportes aportados⁹.

Argumentó que los actos demandados carecen de un análisis frente a la responsabilidad del representante legal en las decisiones de la sociedad, y se limitan a transcribir el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, para advertir que, por no realizar salvedades sobre hechos irregulares sancionables o porque el administrador los ordenó o aprobó, se habrían configurado los supuestos de hecho previstos en la norma. Advirtió que la actuación debía analizar la conducta de la persona a sancionar y no solamente de la sociedad. Alegó que no se verificó la tipicidad de la conducta para imponer la sanción.

6. Pruebas y motivación de los actos

Alegó que la demandada no ha desvirtuado con razones de hecho y de derecho, los argumentos y las pruebas que demuestran la existencia de los costos, pasivos y

⁹ Citó las sentencias del Consejo de Estado de 16 de marzo de 1990 (Exp. 1983, MP: Jaime Abella Zárate), del 23 de mayo de 1997 (Exp. 8242, MP: Julio E. Correa Restrepo), y del 15 de agosto de 1997 (Exp. 8400, MP: Delio Gómez Leyva), en las cuales se ha reiterado que la sanción por inexactitud no procede cuando las erogaciones, costos o pasivos efectivamente existen, aun cuando no se hubiesen acreditado mediante los requisitos formales exigidos por la ley.



descontables declarados. Manifestó que ha soportado los rubros reportados mediante comprobantes de egreso, facturas, libros contables, constancias de amortización de pasivos y demás documentos allegados al expediente. Acusó a la demandada de desconocer su derecho de defensa, al no apreciar las pruebas en su conjunto, con base en los principios probatorios.

Por último, sostuvo que los actos administrativos carecen de motivación suficiente y razonada, pues la administración no explicó con base en hechos y pruebas las razones que justificaron sus decisiones, limitándose a suposiciones que desconocieron los soportes contables y documentales aportados.

Oposición de la demanda

La demandada¹⁰ se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

1. Firmeza de las declaraciones

Explicó que los requerimientos especiales de renta, CREE e IVA se notificaron dentro del término legal de firmeza de tres años, previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, disposición de carácter procedimental y, por tanto, de aplicación inmediata conforme al artículo 40 de la Ley 153 de 1887¹¹. Manifestó que como las declaraciones fueron presentadas en 2017, aplicaba el término de firmeza de tres años. Aclaró que, en todo caso, el término fue suspendido entre el 19 de marzo y el 1° de junio de 2020 por la declaratoria de emergencia económica, social y ecológica y, que, tan pronto se levantó la suspensión, notificó el requerimiento especial de renta el 18 de junio de 2020, interrumpiendo la firmeza de dicha declaración, así como la de las declaraciones de CREE y de IVA.

Afirmó que, sí aplicó los conceptos emitidos por la DIAN, pues el análisis realizado sobre la firmeza de las declaraciones del año 2016 tiene soporte en el Oficio 902789 de diciembre 6 de 2018, en el cual se adoptó una posición diferente a la solicitada por la parte actora.

2. Inexistencia de las operaciones

Adujo que se comprobó que las operaciones con Invercrom y Comercializadora e Inversiones San Miguel fueron inexistentes y se utilizaron para soportar los costos, compras e impuestos descontables de los impuestos de renta y ventas del año gravable 2016. Denotó que, según la información exógena de dichos proveedores, los bienes que presuntamente enajenaron a la actora fueron adquiridos a terceros declarados proveedores ficticios. Agregó que Invercrom fue declarado proveedor ficticio y a la Comercializadora se le profirió pliego de cargos para imponer sanción de proveedor ficticio.

Detalló que la administración determinó que la sociedad Fercuir SAS, facturó ventas a Invercrom, y fue declarado proveedor ficticio mediante Resolución No. 001097 del 11/09/2019, por operaciones del año 2016, lo que se constituyó en un indicio con eficacia probatoria. Planteó, que, si Fercuir SAS simuló operaciones de venta con uno de los proveedores de la demandante, el mismo no contaba con mercancías para vender. Agregó que, a su vez, Invercrom fue el mayor proveedor de la

¹⁰ SAMAI Tribunal. Índice 14. « 8_RECEPCIONDEMEMORIAL_REMITO_CONTESTACION_(.zip) NroActua 14»

¹¹ Citó la sentencia 12439 del 15 de marzo de 2002 del Consejo de Estado.



Comercializadora, con lo cual resultaba imposible la cadena de comercialización aparentemente efectuada como quiera que no existieron dichas mercancías.

Concluyó que las pruebas recaudadas demostraron que las sociedades involucradas crearon una cadena ficticia de comercialización, lo que no fue desvirtuado por la actora en la etapa administrativa ni en la judicial, por lo que la simulación quedó debidamente sustentada.

Aclaró que las normas que regulan la admisibilidad e inadmisibilidad de costos y deducciones no condicionan su rechazo a la declaratoria previa de proveedor ficticio, tal y como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado¹². Agregó que el fundamento de los actos administrativos demandados para desconocer costos, compras e impuestos descontables, consistió en que se demostró la inexistencia de las operaciones comerciales presuntamente realizadas, y no la declaratoria de proveedor ficticio de Invercrom y Comercializadora.

Adujo que, una vez controvertido el material probatorio aportado por la demandante, se invirtió la carga de la prueba¹³, correspondiéndole a esta última demostrar la realidad de las operaciones y la veracidad de los costos e impuestos descontables declarados, circunstancia que no acreditó. Planteó que los documentos aportados no permiten concluir la realidad de las operaciones de la actora con los citados proveedores y, que por el contrario, existen indicios que, en conjunto, y por su pluralidad, precisión y conexión con las demás pruebas que obran en el proceso, muestran que las operaciones por las cuales se declararon costos y compras no sucedieron o fueron simuladas. También indicó que, aunque la demandante aportó facturas, registros contables y comprobantes de egreso como prueba de los costos, estos constituyen un requisito formal, pero no impiden a la administración verificar la existencia efectiva de las operaciones¹⁴.

Resaltó que la contabilidad presenta falencias, dado que los documentos recaudados no presentan razonablemente los movimientos allí registrados. Agregó que los movimientos de los registros a la cuenta 110505-Caja General, por el presunto pago en efectivo de las operaciones, evidencia salidas de dinero de cuantías bastante altas, sin que haya saldos iniciales y saldos finales. Afirmó que la contabilidad de la demandante no puede constituir prueba a su favor, pues fue desvirtuada mediante pruebas directas aportadas por la misma contribuyente, con lo cual incumple los requisitos del artículo 774 del Estatuto Tributario, toda vez que los comprobantes no respaldaron su contenido y, en general, la contabilidad no reflejó la situación real de la entidad.

Agregó que no se aportaron pruebas de los pagos realizados a los proveedores ni de los fletes o transporte de las mercancías adquiridas, por lo que la supuesta materialización de las compras carece de sustento fáctico. Concluyó, que la verdad real comprobada por la DIAN prima sobre la aparente verdad formal reflejada en las declaraciones presentadas por la demandante.

3. Rechazo de los pasivos

Señaló que el artículo 283 del Estatuto Tributario establece que, para el reconocimiento de las deudas, el contribuyente debe conservar los documentos

¹² Citó las sentencias del 7 de octubre de 1994 (Exp. 5719), del 24 de noviembre de 1995 (Exp. 7333), del 19 de abril de 1996 (Exp. 7578), del 29 de marzo de 1996 (Exp. 7449), y del 31 de octubre de 1997 (Exp. 8430).

¹³ Citó las sentencias del 31 de mayo de 2018 (Exp. 20813), y del 12 de noviembre de 2015 (Exp. 19999, MP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

¹⁴ Citó la Sentencia del 10 de noviembre de 2012 (Exp. 18106, MP: Martha Teresa Briceño de Valencia).



correspondientes a la cancelación de la deuda, por el término de cinco años (artículo 632 ibidem).

Agregó que bajo el artículo 770 ibidem, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas por la contabilidad y la demandante debía conservar los documentos necesarios para comprobar los pasivos y no bastaba con la contabilidad para soportarlos; al efecto, debían aportarse los documentos externos que justificaran su contabilización.¹⁵ Sin embargo, los valores declarados por la actora como pasivos, no están soportados con documentos idóneos que demostraran su realidad a 31 de diciembre de 2016, por lo que procedía su rechazo.

4. Rechazo del saldo a favor

Señaló que no era procedente incluir en el requerimiento especial del primer período de IVA de 2016, modificaciones referidas al segundo período, por tratarse de períodos independientes. Indicó que la eliminación de los IVAs descontables generó la desaparición de los saldos a favor y la generación de saldos a pagar. Manifestó que lo anterior correspondió a operaciones matemáticas sin mayor complejidad, por lo que no requería una motivación especial, especialmente porque tal motivación se adelantó respecto del rechazo de los impuestos descontables.

Defendió que el rechazo del saldo a favor incrementó la sanción por inexactitud, y que su cuantificación se efectuó conforme al artículo 648 del Estatuto Tributario, pues se calculó sobre la diferencia entre el saldo a favor declarado y el determinado en la liquidación oficial.

5. Procedencia de las sanciones impuestas

Precisó que las sanciones impuestas resultaban procedentes conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario, toda vez que se comprobó que los costos, gastos, pasivos e impuestos descontables declarados por la sociedad correspondían a operaciones inexistentes o simuladas.

Defendió que sí adelantó una adecuada valoración probatoria de la cual se concluyó que los documentos allegados por la actora presentaban múltiples inconsistencias que se señalaron en detalle en los actos demandados. Agregó que con el amplio despliegue probatorio realizado por la DIAN se contrvirtieron las pruebas aportadas por la demandante. Afirmó que sí valoró los documentos aportados, pero que la conclusión de la valoración no favoreció a la actora, pues se acreditó la inexistencia de las operaciones comerciales que originaron el rechazo de los costos, pasivos compras e impuestos descontables en cuestión.

Señaló que, al suscribir los estados financieros y la declaración de renta del año gravable 2016 de la actora, el representante legal aprobó y aceptó las operaciones inexistentes, configurándose así los presupuestos previstos en la norma para la imposición de la sanción al representante legal. Manifestó que en los actos demandados se analizó en detalle la procedencia de la sanción, incluyendo las pruebas que evidencian que el representante conoció y aprobó las cifras respecto de las que se establecieron las irregularidades previstas en las normas, pues suscribió los estados financieros, y firmó a través de los servicios electrónicos informáticos de la DIAN, la declaración de renta año gravable 2016 de la sociedad.

¹⁵ Citó la sentencia del 13 de agosto de 2020, (Exp. 23938, MP: Julio Roberto Piza Rodriguez).



6. Pruebas y motivación de los actos

Afirmó que, realizó una adecuada valoración probatoria y desvirtuó legalmente los documentos aportados como prueba de las transacciones por la actora, pues realizó un amplio despliegue probatorio y demostró que en realidad no existieron las transacciones en cuestión. Manifestó que si desvirtuó con razones de hecho y de derecho las operaciones comerciales declaradas, que originaron el rechazo de costos, compras e impuestos descontables.

Planteó que los actos demandados expresan de manera clara los fundamentos fácticos y de derecho, que sustentan suficientemente la decisión de la administración de modificar las declaraciones presentadas, por lo que no adolecen de una falsa motivación.

7. Condena en costas

Solicitó condenar en costas a la demandante, precisando que en las etapas procesales pertinentes se allegarían las pruebas para acreditar la causación de las erogaciones solicitadas a título de gastos y expensas del proceso. Pidió reconocer agencias en derecho, como parte integrante de las costas solicitadas, dado que de conformidad con el artículo 366 del Código General del Proceso, para su reconocimiento no se requiere aportar pruebas al proceso que acrediten su causación.

Sentencia apelada

El Tribunal¹⁶ negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, de conformidad con las siguientes consideraciones.

Con fundamento en la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁷, indicó que la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016 al artículo 714 del Estatuto Tributario tiene naturaleza procesal y, por tanto, resulta aplicable a las declaraciones presentadas a partir de su entrada en vigor. Concluyó que para las declaraciones de la vigencia 2016, que debían ser presentadas en el año 2017, operaba el término de firmeza de tres años, dentro del cual fueron debidamente notificados los requerimientos especiales a la demandante. Aclaró que, en virtud de los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario, el término para las declaraciones de IVA se unificó con el del impuesto de renta. Encontró que los requerimientos especiales dirigidos a cuestionar las declaraciones de IVA también fueron notificados oportunamente.

Explicó que el rechazo de costos en la declaración de renta del año 2016 determinó a su vez, el rechazo de los costos en la declaración del CREE, y de los impuestos descontables en las declaraciones de IVA de los periodos I a VI del mismo año, toda vez que las operaciones con los proveedores Invercrom y Comercializadora fueron contabilizadas y solicitadas fiscalmente de manera transversal en todos los tributos revisados.

Resaltó que la demandada no rechazó los costos con fundamento en la declaratoria de proveedores ficticios respecto de Invercom y Comercializadora, sino por la inexistencia de las operaciones; por ende, no resulta válido afirmar que dichas

¹⁶ SAMAI Tribunal. Índice 31.

¹⁷ Refirió la sentencia del Consejo de Estado, dentro del proceso de nulidad Rad. 11001-03-27-000-2020-00004-00 (25176), promovido en contra del oficio 1543 del 11 de diciembre de 2018.



declaratorias se aplicaron de manera retroactiva. Refirió que el Consejo de Estado ha precisado que la declaratoria de proveedor ficticio no constituye un requisito indispensable para efectuar el rechazo, pero si un indicio que puede servir como medio de prueba de la inexistencia de las operaciones.

Señaló que las pruebas aportadas por la demandante fueron consideradas insuficientes por la administración para probar la existencia de las transacciones y reseñó los siguientes hallazgos durante la etapa de investigación: i) ausencia de trazabilidad de las operaciones con los proveedores Invercrom y Comercializadora, tales como soportes de transporte, entradas y salidas de almacén de la mercancía, órdenes de compra; ii) facturas que no acreditan la realidad económica de las transacciones, pues se evidenciaron inconsistencias como registros en libros auxiliares sin código contable, y pagos efectuados en efectivo sustentados con cheques cobrados en caja, entre otras; vi) inconsistencias en los pagos que se habrían realizado en efectivo y mediante cheques en diferentes fechas para endosarlos y ser cobrados en caja; y, iii) carencia de sustancia y propósito económico para el ejercicio de la actividad comercial de los proveedores, ante la ausencia de infraestructura, y de capacidad administrativa y operativa con la cual hubiesen efectuado las operaciones.

Respecto de los proveedores resaltó que Comercializadora: i) fue declarado proveedor ficticio en julio de 2019; ii) no contaba con suficiente personal para desarrollar las actividades comerciales facturadas; iii) su representante legal figuraba, a su vez, como su supuesto proveedor; iv) en el año 2019 se profirió pliego de cargos para que dicho representante fuera declarado proveedor ficticio por facturar ventas simuladas o inexistentes; v) de la cuantía de las compras que le fueron reportadas, el 91,81 % correspondía a sus presuntos proveedores Invercrom y a su representante legal; y vi) su principal proveedor Invercrom, fue declarado proveedor ficticio, empresa que a su vez tenía como proveedor a Fercuir S.A.S., entidad declarada proveedor ficticio en 2019 por facturar ventas simuladas durante el año 2016.

Sobre el proveedor Invercrom, indicó que: i) fue declarado proveedor ficticio por las operaciones realizadas en 2017; ii) no tenía capacidad operativa ni personal necesario para desarrollar la actividad comercial; iii) su contabilidad y la de sus presuntos proveedores Fercuir S.A.S. (con resolución sanción, como proveedor ficticio) y Comercializadora Tamuck S.A.S. (con resolución sanción, como proveedor ficticio), estaban basadas únicamente en facturas de venta, sin más documentos soporte que demostraran la trazabilidad y veracidad de sus operaciones; iii) la aparente compra de mercancía estuvo concentrada en dos proveedores declarados ficticios, con nula capacidad operativa e infraestructura inexistente, sin rastro del origen de la mercancía objeto de la presunta comercialización, ni evidencia del transporte de la mercancía; iv) se manejó dinero en efectivo para realizar el pago de operaciones de gran cuantía a los mismos proveedores sin estar soportados en comprobantes de egreso ni recibos de caja; v) hubo una elaboración premeditada de circunstancias formales con apariencia de legales y reales con sus presuntos proveedores; vi) las operaciones de compra del año 2016 se centralizaron en el supuesto proveedor Fercuir S.A.S., declarado proveedor ficticio por facturar ventas simuladas o inexistentes durante el año 2016; y, vii) los pagos del 100% de las supuestas compras se realizaron en efectivo, encontrando que las mismas salidas de dinero del banco fueron presentadas como soporte para pagos en efectivo a dos proveedores diferentes.



Resaltó que todos los hallazgos respecto de los proveedores de la demandante, quienes a su vez no contaron con proveedores reales que les suministraran los productos que habrían comercializado, constituyeron indicios válidos con eficacia probatoria, que llevaron a la administración a calificar las operaciones adelantadas por la actora como inexistentes y, por ende, a rechazar los costos.

Indicó que, si bien la contabilidad constituye plena prueba conforme al artículo 772 del Estatuto Tributario, se evidenció que la de la demandante no reflejaba la realidad material de las operaciones, pues existían indicios graves de la inexistencia de las transacciones. Planteó que, si bien las obligaciones de terceros no pueden serle imputables a la actora, las circunstancias de sus proveedores constituyen un indicio adicional para soportar la inexistencia de las operaciones, sumado a la falta de actividad probatoria para soportar las compras efectuadas más allá de la documentación aportada. Afirmó que, para el caso de los pasivos, la demandante tampoco probó su existencia para poder ser reconocidos.

Consideró procedente el rechazo del saldo a favor, pues desde el requerimiento especial la administración planteó la improcedencia del saldo a favor en el segundo bimestre del IVA del año 2016, dada su eliminación por virtud del incremento del saldo a pagar determinado frente al IVA del primer bimestre del año 2016; aspecto que fue controvertido por la actora y desatado por la DIAN, aun cuando le haya resultado desfavorable a la primera.

Confirmó la sanción de inexactitud al haberse comprobado la inexistencia de los costos y pasivos, ante la simulación de las operaciones. Igualmente, confirmó la sanción al representante legal, al comprobarse la inclusión de costos y pasivos inexistentes en la declaración de renta de 2016, y motivarse con suficiencia su imposición en los actos acusados, de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

Por último, precisó que adoptó la postura del Consejo de Estado¹⁸ sobre la condena en costas, y concluyó que no se evidenció mala fe, temeridad, o circunstancia irregular alguna en el transcurso del trámite procesal, así como tampoco falta de fundamento legal en la demanda, por lo que se abstuvo de condenar a la actora.

Recursos de apelación

Las partes, demandante¹⁹ y demandada²⁰, presentaron recursos de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

La **demandante** argumentó que las declaraciones del año 2016 quedaron en firme, dado que la administración notificó los requerimientos especiales con posterioridad a los dos años previstos en el artículo 714 del Estatuto Tributario. Manifestó que el término de tres años ampliado por la Ley 1819 de 2016, no le podía ser aplicado de manera retroactiva violando el artículo 338 de la Constitución. Agregó que el concepto unificado 662 del 25 de julio de 2017 emitido por la DIAN, indicó que la firmeza de las declaraciones del año 2016 seguía siendo de dos años, y que, si bien modificó su posición en el oficio 1543 de 2018, este no le era aplicable, porque el artículo 264 de la Ley 223 de 1995 les permitía a los contribuyentes sustentar sus

¹⁸ Citó la sentencia del 14 de septiembre de 2023, Sección Segunda, Radicación: 47001-23-33-000-2018-00141-01 (3320-2020), MP: Juan Enrique Bedoya Escobar.

¹⁹ SAMAI Tribunal. Índice 22.

²⁰ SAMAI Tribunal. Índice 35.



actuaciones en la vía gubernativa y jurisdiccional con base en dichos conceptos. Al efecto, también refirió la sentencia C-14 de 2019 (sic).

Insistió en que la administración basó el rechazo de costos de compras, pasivos e IVAs descontables en las declaratorias de proveedor ficticio de sus proveedores, efectuadas en años posteriores a la vigencia 2016. Mencionó que la demandada rechazó el 65,55% de sus costos, reconociéndole solo el 28,46% de los mismos, lo cual corresponde a un porcentaje irrazonable frente a los ingresos generados por la apelante. Alegó que los gastos en que incurrió cumplieron los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

Explicó que el tribunal debía analizar los pasivos de manera independiente, sin desestimarlos solamente porque los costos fueron rechazados, ante la presunta inexistencia de las operaciones. Reiteró que, en cualquier caso, las operaciones existieron. Adicionó que se deben valorar las pruebas y documentos equivalentes, relativos al pasivo con Fercur SAS. Resaltó que la demandada rechazó el pasivo adicionando la renta gravable, y que tanto los actos demandados como el tribunal omitieron pronunciarse frente a este asunto. Reiteró que el préstamo estuvo soportado en una letra de cambio en poder del prestamista que seguramente destruyó al cancelarse la deuda en el año 2017 y que, si bien no se pactaron intereses, en el expediente consta el cuadro de amortización de la deuda y la relación de los cheques con los que se efectuaron los pagos, así como los soportes respectivos.

Reiteró lo dicho en la demanda sobre la ausencia de motivación del acto preparatorio y liquidatorio de la declaración de IVA del primer bimestre del 2016, sobre el saldo a favor imputado en el segundo bimestre y que, al calcular la sanción de inexactitud del primer bimestre se adicionó erróneamente el saldo a favor en cuestión.

Indicó que la sentencia impugnada no efectúa un análisis completo frente a la procedencia de la “sanción por inexactitud impuesta al representante legal”, y hace una imputación objetiva de responsabilidad. Planteó que la imposición de la sanción de inexactitud no es suficiente para imponer la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario al representante legal o al revisor fiscal, sin un análisis previo de la conducta.

Refirió que el *a quo* aceptó la procedencia de las sanciones de inexactitud. Reiteró que ni la demandada ni el tribunal analizaron las pruebas que acreditaban la existencia de los costos, gastos y pasivos registrados por la apelante, sino que basaron sus conclusiones en el incumplimiento de obligaciones por parte de los proveedores, aspecto ajeno a la sociedad. Manifestó que la negativa de la administración a admitir los documentos contables y soportes allegados no convierte en inexistentes los valores declarados, sino que solo quedarían carentes de soporte probatorio.

Por su parte, la **demandada** solicitó revocar el numeral segundo de la sentencia apelada, específicamente, lo relativo a la condena en costas, para ser impuestas a la demandante. Refirió que el Consejo de Estado²¹, ha indicado que bajo el CPACA se aplica el criterio objetivo-valorativo para la condena en costas. Manifestó que se debió condenar en costas a la actora por haber sido la parte vencida en el proceso.

²¹ Citó la sentencia de la Sección Segunda, Subsección A, del 21 de junio de 2018 (Exp. 3756, MP: William Hernández Gómez).



Agregó que intervino en el trámite procesal y que, con la contestación de la demanda, aportó constancia del pago de la expedición de los antecedentes administrativos.

Alegó que las agencias en derecho se cuantifican conforme a los numerales 3 y 4 del artículo 366 del CGP, y para su reconocimiento no se requiere aportar pruebas al proceso que acrediten su causación, pues estas se generan por comparecer a un proceso judicial, y se acreditan con la gestión realizada por el apoderado. Manifestó que lo anterior se documenta en las actuaciones que obran en el expediente, y su cuantificación debe realizarse por el operador judicial en consideración a las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

Oposición a la apelación

La demandada adujo²² que los actos demandados se ajustaron a las normas sustantivas y procedimentales y que la sentencia apelada debía confirmarse en su totalidad, salvo lo relativo a la condena en costas, dado que estas debían imponerse a la demandante. En lo demás, reiteró los argumentos de defensa expuestos en la oposición a la demanda.

La demandante presentó un documento denominado “Pronunciamiento en Segunda Instancia”²³, en donde reiteró los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda. En particular, corresponde decidir: i) si las declaraciones cuestionadas por los actos demandados se encontraban en firme, al momento de notificarse los requerimientos especiales; ii) si es procedente el rechazo de costos, compras e impuestos descontables; iii) si es procedente el rechazo de pasivos en la declaración de renta del año 2016; iv) si es procedente el rechazo del saldo a favor de la declaración de IVA del segundo bimestre de 2016; v) si son procedentes las sanciones de inexactitud impuestas; vi) si hay lugar a imponer sanción al representante legal; y, (vii) si es procedente condenar en costas a la demandante.

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de apelación, la Sala debe reiterar el criterio expuesto en las sentencias del 9 de abril de 2025, exp. 26144; del 9 de mayo de 2024, exp. 28297; y del 11 de octubre de 2024, exp. 27637, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello, frente al alcance del recurso de apelación. En estas providencias, se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Lo anterior, en concordancia con el artículo 328 *ibidem*, conforme al cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

²² Samai Índice 29.

²³ SAMAI, Índice 30



Es así como los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de violación de la demanda (en el caso del demandante), lo expuesto en la oposición a la misma (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia²⁴. Un entendimiento contrario, implicaría la posibilidad de fundamentar el recurso de apelación en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia, por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna.

En el caso bajo examen, se advierte que la demandante reclama en el recurso de apelación que la demandada al momento de proferir los actos demandados “determina el rechazo de pasivos por valor de \$797.271.000, adicionando la renta gravable en \$429.443.000” y que el “despacho judicial no hace pronunciamiento al respecto de esta adición de la renta gravable”. No obstante, este argumento no fue planteado en la demanda; por tanto, el juez de primera instancia no tuvo oportunidad de pronunciarse frente al mismo. En consecuencia, para proteger el equilibrio procesal, el derecho de defensa de las partes y los principios de igualdad y congruencia de las sentencias, la Sección se abstendrá de estudiar dicho argumento dado que se trata de un hecho novedoso que solo se planteó en sede de apelación y no fue abordado en la oportunidad procesal pertinente.

Análisis del caso concreto

1. Firmeza de las declaraciones tributarias

Para dirimir este cargo, la Sección reiterará el criterio expuesto en la sentencia del 1 de julio de 2021 (Exp. 25176, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en la que se explicó que los artículos 705-1 y 714 del Estatuto Tributario que regulan la firmeza de las declaraciones tributarias incorporan una disposición de carácter procesal al fijar el plazo de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión por parte de la administración tributaria. En consecuencia, a partir de lo dispuesto en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, las leyes procesales tienen aplicación inmediata, salvo los casos en que la actuación hubiese iniciado con la ley anterior y el término hubiese comenzado a correr. Al efecto, indicó la sentencia precitada:

Así, dado que por disposición expresa del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 cobró vigencia desde el 29 de diciembre del 2016, día en que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial nro. 50.101, el nuevo plazo de caducidad (de tres años) que debe observar la autoridad para iniciar mediante la notificación de un requerimiento especial el procedimiento de revisión de las autoliquidaciones tributarias empezó a regir, con efecto general inmediato, desde la fecha antes indicada, salvo para aquellos eventos en que dicha oportunidad ya hubiere empezado a correr de conformidad con los tres eventos preceptuados en el artículo 714 del ET, sin perjuicio de los supuestos de hecho previstos en las normas que rigen de manera especial el cómputo del plazo bajo análisis (v.g., los previstos en los artículos 589 y 705-1 del ET). De ahí que la modificación normativa en comento aplique para todas las liquidaciones privadas que, de manera inicial, se hayan presentado a partir del 29 de diciembre de 2019 (sic) y, como la presentación de los denuncios rentísticos de obligaciones causadas en 2016 solo era exigible a partir de 2017 (según las fechas indicadas en el Decreto 2105 de 2016), el término con el que contaba la Administración para modificarlas oficialmente no había iniciado a contabilizarse, por lo cual les es aplicable el plazo de tres años establecido por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Esa lógica es extensible a las declaraciones del IVA causado en 2016, en la medida en que, por mandato del artículo 705-1 del ET, la oportunidad para su revisión es igual a la prescrita para la «declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable» (...).

²⁴ Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023 (Exp. 27886, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



En este sentido, las declaraciones presentadas desde el 29 de diciembre de 2016 se rigen por el término de firmeza de tres años, contados desde el vencimiento del plazo para declarar o la presentación extemporánea, dispuesto en el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, lo cual se extiende a las declaraciones de IVA presentadas antes de esta fecha, pero cuya firmeza está ligada a la declaración de renta del 2016, que debía presentarse en 2017, según el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, el término de firmeza de las declaraciones de IVA se computa a partir del de renta.

El criterio expuesto es igualmente aplicable para el caso de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad-CREE, dada la remisión a las normas de procedimiento tributario del Estatuto Tributario aplicables al impuesto de renta, establecida por el artículo 22-4 de la Ley 1739 de 2014, vigente para la época de los hechos.

Ahora bien, en relación con la actuación de los contribuyentes al amparo del Concepto Unificado 662 de 25 de julio de 2017 proferido por la DIAN, según el cual la firmeza de tres años operaba para los períodos gravables a partir de la vigencia 2017 (tesis planteada igualmente en el Concepto DIAN 141116 de 2017), esta Corporación²⁵ ha indicado lo siguiente:

(...) esta judicatura tiene claro que es el ordenamiento el que impone el momento desde el que era aplicable el término de tres años para la revisión de las declaraciones tributarias y que ese dato no era modificable por la interpretación que se prohijara en conceptos u oficios de la autoridad. Lo anterior porque, pese a que la doctrina oficial goza de relevancia como fuente del derecho al anticipar los criterios con los que la Administración ejercerá sus potestades de gestión tributaria, carece de entidad suficiente para enervar expresos contenidos legales (sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 23335, CP: Julio Roberto Piza), dado que jerárquicamente se sitúa por debajo de los mandatos constitucionales, legales y reglamentarios, fuentes jurídicas que son vinculantes, en todo caso, para la autoridad, para el administrado y para el juzgador (sentencia del 11 de mayo de 2023, exp. 26963, CP: Wilson Ramos Girón; y C-514 de 2019, MP: Cristina Pardo Schlesinger).

De suerte que, aun siendo cierto que inicialmente el Concepto 14116 de 2017 consideró que la aplicación del nuevo término de revisión de las declaraciones tributarias no pendía de la fecha de presentación de las autoliquidaciones sino del periodo gravable objeto de declaración, esa tesis nunca gozó de protección jurídica en la medida en que contrariaba el ordenamiento. Por ese motivo el citado concepto fue revocado expresamente por la misma autoridad que lo profirió y la jurisprudencia de esta Sección, en el precedente del 01 de julio de 2021 que se reitera, le negó valor jurídico a la interpretación acogida, a cambio de lo cual advirtió que el plazo de revisión previsto en el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016 empezó a regir, con efecto general inmediato, «desde el 29 de diciembre del 2016, día en que dicha ley fue publicada en el Diario Oficial nro. 50.101»(...).

En ese sentido, el contribuyente no puede sustentar sus actuaciones en doctrina que contraría disposiciones legales como la contenida en los mencionados conceptos, que desconocen la naturaleza procesal de las normas que regulan el término de firmeza. Por tanto, resulta improcedente ampararse en dicho pronunciamiento para alegar la aplicación de un término de firmeza inferior al que en realidad correspondía.

Precisado lo anterior, en el expediente se encuentra acreditado lo siguiente:

- La declaración del impuesto sobre la renta fue presentada por la actora el 17 de abril de 2017 (fl. 17 Caa 1 -Renta). De conformidad con el artículo 7 del Decreto 2105 de 2016, el vencimiento del plazo para declarar para personas jurídicas cuyo NIT terminara en 87, como el de la demandante, ocurría el 17 de abril de 2017.

²⁵ Sentencia del 9 de mayo de 2024 (Exp. 28334, MP: Wilson Ramos Girón).



- La declaración del CREE fue presentada por la demandante el 18 de abril de 2017 (fl. 10 Caa 1 -Renta CREE). De conformidad con el artículo 16 del Decreto 2105 de 2016, el vencimiento del plazo para declarar para personas jurídicas cuyo NIT terminara en 7, como el de la demandante, ocurría el 18 de abril de 2017.
- Las declaraciones del IVA de los bimestres I, II, III, IV, V y VI del 2016 fueron presentadas por la actora el 11 de marzo de 2016, el 16 de mayo de 2016, 14 de julio de 2016, 13 de septiembre de 2016, 15 de noviembre de 2016 y el 17 de enero de 2017 (fls. 10 Caa 1 -IVA I, 10 Caa1-IVA II, 10 Caa1- IVA III, 10 Caa1- IVA IV, 10 Caa1- IVA V, y 10 Caa1- IVA VI, respectivamente), en forma oportuna de conformidad con lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto 2243 de 2015.
- De conformidad con los artículos 714 y 705-1 del Estatuto Tributario el término de firmeza de tres años de las declaraciones vencía inicialmente el 17 de abril de 2020 en el caso de las declaraciones del impuesto sobre la renta y de IVA, y el 18 de abril de 2020 en el caso de la declaración del CREE.
- No obstante, en virtud del estado de emergencia económica, social y ecológica decretado en todo el territorio nacional con ocasión del COVID 19, el Director General de la DIAN expidió las Resoluciones 000022 y 000030 de 2020. La primera de ellas suspendió los términos de las actuaciones administrativas en materia tributaria entre el 19 de marzo y el 3 de abril de 2020, mientras que la segunda prorrogó la suspensión de términos mientras estuviese vigente la emergencia sanitaria. Y finalmente Resolución 0050 de 2020, dispuso que las actuaciones que se adelantaron durante el término de suspensión serían notificadas una vez se levantase la suspensión allí prevista, lo cual ocurrió con la Resolución 00055 de 2020, acto que resolvió levantar la suspensión de términos a partir del 2 de junio de 2020. En tal virtud, los términos estuvieron suspendidos en general desde 19 de marzo de 2020 hasta el 1 de junio de 2020.
- Para el proceso de determinación del impuesto sobre la renta, el requerimiento especial 042382020000015 del 12 de junio de 2020 fue notificado el 18 de junio de 2020 (fl. 1013 Caa 6 -Renta), en forma oportuna.
- Así mismo, en el caso del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, el requerimiento especial 2020004040000465 del 16 de junio de 2020 fue notificado el 24 de junio de 2020 (fl. 449 Caa 3 -Renta CREE), en forma oportuna.
- Respecto de las declaraciones de IVA, los requerimientos especiales 202081690100002448, 2020004040000522, 2020004040000518, 2020004040000514, 2020004040000517 y 2020004040000513 del 18 de junio de 2020, fueron notificados el 24 de junio de 2020 (fls. 302 Caa 2 -IVA I, 333 Caa 2 -IVA II, 320 Caa 2 -IVA III, 332 Caa 2 -IVA IV, 366 Caa 2 -IVA V, y 108 Caa 1 -IVA VI), también en forma oportuna.

En consecuencia, debe descartarse que hubiese operado la firmeza de la declaración de tres años, toda vez que los requerimientos especiales se notificaron oportunamente, pues la demandada tenía hasta el 1 de julio de 2020 para notificar los requerimientos especiales del impuesto sobre la renta e IVA de la vigencia 2016, y hasta el 2 de julio para el caso del CREE. En todos los casos, la notificación se surtió antes de las fechas indicadas.

Adicionalmente, contrario a lo que aduce la demandante, esta no podía sustentar sus actuaciones en doctrina contraria a disposiciones legales como la contenida en el oficio unificado 662 de 2017 emitido por la DIAN, tal y como se explicó anteriormente. Por este motivo, es improcedente que la actora se ampare en dicho pronunciamiento para alegar la aplicación de un término de firmeza inferior al que correspondía.

En consecuencia, el cargo no prospera.

2. Desconocimiento de costos, compras e impuestos descontables

La Sección pone de presente que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, incumbe a las



partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

En el caso de los costos, la Sección ha sostenido de manera reiterada²⁶ que, si bien el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece como requisito para su procedencia la acreditación de la respectiva factura o del documento equivalente, conforme corresponda, y que constituyen tarifa legal, esto no limita la potestad de fiscalización de la administración, la cual puede verificar la efectividad y sustancia de las operaciones declaradas.

Es por esto 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 gastos²⁷. Ciertamente, esta Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar la simulación de operaciones, y que, ante ello 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 operaciones²⁸.

En el caso concreto, se encuentra que los costos, compras e impuestos descontables estaban soportados en facturas, la contabilidad y demás documentos aportados por la actora²⁹ (relaciones de facturas y pagos, fotocopias de las facturas de venta, comprobantes de egreso, extractos bancarios, relación de cheques y retiros con tarjeta³⁰, libro auxiliar de la cuenta 6210 “Costos de materia prima” del año 2016 de los proveedores³¹, balance general³², estado de resultados³³, RUTs y certificados de Cámara de Comercio de los proveedores³⁴), los cuales fueron controvertidos por la demandada con fundamento en las siguientes pruebas recaudadas en la investigación y hallazgos relevantes³⁵:

- Los libros auxiliares mes a mes de las cuentas contables relacionadas con operaciones registradas en 2016 con Invercrom y Comercializadora, se presentaron en hojas de Excel sin identificar con número la cuenta contable, ni registrar número de comprobantes de contabilidad o nota de contabilidad de registro de la operación, concepto o descripción de la transacción ni saldos.
- El movimiento contable por terceros se presentó en hojas de Excel donde no se observa el número de comprobante de contabilidad con el que se registró, ni los saldos correspondientes.
- A pesar de haberse solicitado, no se allegaron planillas de transporte o documentos de despacho, recibo y/o entrega de la mercancía, entradas o salidas de almacén de la mercancía, remisiones, o similares.

²⁶ Sentencias del 19 de mayo de 2016 (Exp. 21185, MP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 30 de junio de 2022 (Exp. 25882, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 10 de noviembre de 2022 (Exp. 26448, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), y del 18 de septiembre de 2025 (Exp. 27882, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁷ Sentencia del 18 de septiembre de 2025 (Exp. 27882, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁸ Sentencias del 1 de agosto de 2019 (Exp. 23671, MP: Milton Chaves García), del 30 de junio de 2022 (Exp. 25882, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 10 de noviembre de 2022 (Exp. 26448, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 23 de febrero de 2023 (Exp. 2603, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), del 3 de agosto de 2023 (Exp. 26415, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), y del 18 de septiembre de 2025 (Exp. 27882, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

²⁹ Para efectos del presente análisis se citan las pruebas del impuesto de renta, porque corresponden a las mismas con las cuales la contribuyente pretende demostrar los hechos económicos cuestionados en los procesos de CREE e IVA.

³⁰ Fls. 1053 a 1274 caa 6 y 7 -Renta.

³¹ Fls. 78 a 107 caa 1 -Renta.

³² Fls. 22 y 23 caa 1 -Renta.

³³ Fls. 134 a 139 caa 1 -Renta.

³⁴ Samai Tribunal. Índice 11 « LINK DEL EXPEDIENTE DIGITAL DE ONE DRIVE(.docx) NroActua 11». PODER Y ANEXOS MODA CLASS 2016 (1) pdf. Págs. 1019-1030.

³⁵ Estas irregularidades se relacionan en los actos demandados



- Si bien era viable utilizar efectivo como medio de pago, las pruebas allegadas no resultan pertinentes dada la dinámica empleada, puntualmente, girar cheques en diferentes fechas para endosarlos y ser cobrados en caja, teniendo que justificar los montos del pago con diferentes rubros debitados de la cuenta mediante el extracto bancario, y la inclusión de los mismos cheques como soporte para los dos proveedores en cuestión, así como retiros por cajero automático por sumas significativas.
- Declaratoria de proveedor ficticio 1564 del 10 de diciembre de 2019, correspondiente a Invercrom S.A.S. (fls. 711 a 718 caa 4 -Renta). Se estableció que los supuestos insumos y materias primas para la industria del calzado, objeto de las facturas allegadas a la investigación, no pudieron ser efectivamente vendidos por esta sociedad, al carecer de dicha mercancía, pues ésta provenía, en teoría, del proveedor ficticio Distribuidora Fercuir S.A.S. Entre los hechos que conllevaron a esta declaratoria, se mencionó la compra concentrada a dos proveedores, Fercuir S.A.S. y Comercializadora Tamuck S.A.S., correspondiente al 95,72 % del total de sus operaciones de compra, sin capacidad operativa e infraestructura inexistente, dado que en el domicilio fiscal operaban dos talleres de carpintería metálica, inconsistencias en las declaraciones de su representante legal respecto del lugar donde la sociedad desarrollaba su actividad, contabilidad soportada exclusivamente con facturas y pagos en efectivo por altas sumas de dinero, y sin rastro alguno del origen de la mercancía objeto de la presunta comercialización ni evidencia del transporte de la mercancía.
- Consulta de la información exógena del año 2016, en la cual Invercrom S.A.S. reporta pagos efectuados a Distribuidora Fercuir S.A.S., quien habría sido su principal proveedor en un 98,55% (fl. 729 caa 4 -Renta).
- Resolución Sanción No. 001097 del 11 de septiembre de 2019, mediante la cual se declaró proveedor ficticio a Distribuidora Fercuir S.A.S. (fls. 948 a 959 caa 5 -Renta). De las verificaciones adelantadas, no fue posible determinar el domicilio fiscal, infraestructura ni capacidad operativa de la sociedad; sus activos ascendían a diez millones de pesos, sin pasivos registrados, y no efectuó aportes al sistema de seguridad social en salud durante el año 2016; no contaba con proveedores reales para respaldar las operaciones declaradas, pues la mayoría de los reportados no fueron ubicados o negaron vínculos comerciales; no se pudo verificar la existencia del impresor de las facturas; y los pagos efectuados por la investigada correspondieron principalmente a transacciones en efectivo y el 84,78 % de los ingresos reportados provenían de operaciones con Invercrom S.A.S., lo que constituyó un indicio relevante de la inexistencia material de las operaciones declaradas.
- Pliego de cargos 042382019000161 del 16 de julio de 2019, mediante el cual se propuso declarar proveedor ficticio a Comercializadora e Inversiones San Miguel S.A.S. (fls. 983 caa 5 -Renta). Se indica que la contabilidad estaba basada sólo en facturas; la compañía litográfica que supuestamente imprimió las facturas negó haberlo hecho; los pagos a sus proveedores fueron exclusivamente en efectivo; no demostró la trazabilidad de las operaciones; según el certificado de cámara de comercio, el señor Vera Bernal José Mauricio, proveedor de la investigada, era su representante legal, a quien también se le notificó el Pliego de Cargos No. 042382019000223 del 28 de octubre de 2019, que propuso declararlo proveedor ficticio por simulación de operaciones; no disponía del personal suficiente para respaldar la actividad económica ni las facturas emitidas; y el 98,81% de las compras que le fueron reportadas en información exógena provinieron de Invercrom, declarado a su vez proveedor ficticio por facturar ventas simuladas o inexistentes durante el año 2016.

De lo anterior, contrario a lo que plantea la actora, la Sección advierte que el desconocimiento de las operaciones de compra no obedeció a que, los dos proveedores en cuestión fueran declarados ficticios, sino que es consecuencia de haberse demostrado la falta de certeza de la realidad de tales operaciones. El rol de dicha prueba fue ratificar las inconsistencias verificadas por la demandada, que cuestionan la existencia de las compras declaradas por la demandante, de tal manera que dicho hecho se constituye en indicio adicional de la ausencia de sustancia de la transacción. En ese sentido, si bien la declaratoria como proveedores ficticios fue posterior al año investigado, se dio por actividades realizadas en la misma vigencia que la que aquí se discute y es parámetro indicador de la carencia de sustancia de las operaciones, sin que la demandante debiese participar en dichos procesos sancionatorios.



Precisado lo anterior, la Sección encuentra que los actos cuestionados se sustentaron en una serie de indicios que evidenciaron la irrealidad de las operaciones comerciales, en tanto los principales proveedores de la demandante, Invercrom y Comercializadora, no tenían infraestructura física y operativa para desarrollar las actividades económicas, y las adquisiciones a sus proveedores fueron cuestionadas a partir de la información exógena y la constatación de declaratoria de proveedor ficticio. Precisamente, en relación con los mismos proveedores que se cuestionan en el presente caso, la Sección³⁶ tuvo la oportunidad de pronunciarse en un caso similar ocurrido en la misma vigencia fiscal, para constatar que las operaciones eran inexistentes y procedía el rechazo de costos, compras e impuestos descontables.

Del examen de los comprobantes de egreso allegados se evidencia que los pagos en cuantías significativas se efectuaron en efectivo, respaldados con cheques girados por la apelante y cobrados por ventanilla, de igual manera retiros de efectivo realizados con tarjeta, mecanismos que no permiten efectuar una trazabilidad de los recursos y evidenciar que fueron recibidos por los supuestos proveedores. Los extractos bancarios de la actora de manera alguna podían servir para efectuar la trazabilidad del retiro y entrega de los recursos tal y como lo pretendió. De esta forma, aunque se pretendió demostrar que la demandante contaba con el efectivo para incurrir en las erogaciones³⁷, no se acreditó que dicho dinero hubiera sido efectivamente destinado al pago de las erogaciones registradas. En consecuencia, aunque para la época de los hechos no se exigía la bancarización de las transacciones, el método de pago de la apelante no permitió verificar que los recursos hubieran sido recibidos por los supuestos proveedores.

Adicionalmente, no obran en el expediente soportes que acrediten la existencia de la mercancía presuntamente adquirida a los proveedores, ni la trazabilidad de las operaciones con éstos, pese a haberse requerido desde el acta de visita del 19 de septiembre de 2019³⁸, tales como órdenes de compra, remisiones, actas de entrega, o soportes del ingreso y salida de la mercancía a las instalaciones de la sociedad, quien además manifestó no contar con un sistema de inventarios que permitiera verificar los movimientos de la materia prima supuestamente adquirida³⁹.

Sobre el soporte de transporte exigido por la demandada, la Sección observa que el ingreso y salida de mercancías debe tener una trazabilidad para el adquirente de estas, la cual se extraña en el presente caso y, si bien no es necesario que el comprador se desplace a la sede de los distribuidores, sí debe obrar con la diligencia suficiente para tener un grado mínimo de conocimiento de estos y de las operaciones que suscribe con ellos.

En lo que respecta a las pruebas documentales allegadas por la demandante, la Sección encuentra que, si bien soportan formalmente las operaciones con los proveedores, no demuestran la realidad de estas. Por el contrario, estos documentos resultan desacreditados a partir de la falta de capacidad operativa de los proveedores y los indicios recabados por la administración.

Dado que la realidad de la operación constituye la premisa fundamental para la aceptación de los costos, las compras y los impuestos descontables, no bastaba la existencia del soporte formal, ni su contabilización, sino que, ante el

³⁶ Sentencia del 16 de octubre de 2025 (Exp. 28683, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

³⁷ Fl. 362 caa 2 -Renta

³⁸ Fls. 39 y 40 caa 1 -Renta

³⁹ Fl. 40 caa 1 -Renta



cuestionamiento de la administración, la actora debía demostrar la realidad de la transacción. 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, como lo entiende la actora. Así, aunque a la apelante no le era exigible conocer las circunstancias internas de sus proveedores, sí recaía sobre ella la carga de demostrar, con pruebas materiales y distintas de las contables, la efectiva adquisición de la materia prima a aquellos.

Es importante advertir que lo que se debate en el presente evento es la realidad de las transacciones. No obstante, lo que acreditan las pruebas reseñadas por la 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.⁴⁰

Los documentos aportados tampoco logran comprobar la existencia y movimientos de los inventarios, ni la recepción y/o entrega de la mercancía entre las partes del negocio jurídico, y en general, la operatividad de los proveedores, de tal manera que los serios indicios de la inexistencia de las operaciones no logran desvirtuarse.

Frente al reparo de la demandante sobre el rechazo del 65,55 % de los costos, por constituir un porcentaje irrazonable frente a los ingresos generados por la apelante, se debe precisar que tal desconocimiento derivó de una actividad probatoria insuficiente que no puede subsanarse a través del ajuste de los ingresos, pues aquella debía probar las circunstancias de tiempo, modo y lugar de las operaciones que originaron los costos, compras e impuestos descontables.

Por último, frente al argumento de la apelante relativo al cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 107 del Estatuto Tributario, sobre los requisitos de necesidad, relación de causalidad y proporcionalidad de los costos, la Sección advierte que más allá de que la actora refiera el Concepto 074532 de 2004 emitido por la DIAN sobre la procedibilidad de los “gastos”, y afirme que cumplió los requisitos para la procedencia de las deducciones, en realidad no acredita el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 107 ibidem.

Al respecto, es preciso considerar que el contribuyente tiene la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta⁴¹.

En el caso concreto, la demandante no realiza esta comprobación, con lo cual tampoco le asiste razón a este respecto.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

⁴⁰ Sentencia del 25 de abril de 2024 (Exp. 27798, MP: Wilson Ramos Girón).

⁴¹ Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020 (Exp. 21329, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



3. Rechazo de pasivos en el impuesto sobre la renta

Sobre el soporte de los pasivos, la Sección ha indicado⁴² que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, deben respaldarlos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y 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.”⁴³

Sobre este tema, 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”⁴⁴. Igualmente, ha indicado que en el soporte debe constar la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable⁴⁵. Adicionalmente, la documentación que soporta la cancelación de la deuda debe ser conservada por el término previsto en el artículo 632 del Estatuto Tributario⁴⁶. En todo caso, el artículo 771 ibidem permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una prueba supletoria que consiste en “que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.

Precisado lo anterior, en relación con el pasivo registrado por la demandante con su proveedor Invercrom, la Sección advierte que, de manera general, aquella reitera en el recurso de apelación que las operaciones cuestionadas sí existieron, pero en realidad no plantea argumentos puntuales y precisos sobre el rechazo de este pasivo. Lo anterior resulta relevante si se tiene en cuenta que bajo el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Ahora bien, en lo relativo a la discusión sobre la inexistencia de las operaciones, la Sección observa que dado que el pasivo con Invercrom, registrado en la cuenta 2205 -proveedores nacionales del balance⁴⁷-, se originó en costos desestimados por estar relacionados con una operación de venta simulada, tal y como se concluyó en el anterior acápite, se mantendrá su rechazo.

Para el caso del pasivo con Fercuir S.A.S, registrado en la cuenta 2305 -cuentas corrientes comerciales-⁴⁸, en el expediente consta lo siguiente:

- Solicitud de soportes del pasivo en la visita al contribuyente del 19 de septiembre de 2019 (Fls. 26 y 27 caa 1 -Renta), y en el requerimiento ordinario No. 042382019000971 del 28 de noviembre del mismo año (Fls. 374 y 375 caa 2 -Renta).
- Comprobante de ingreso interno 033 (Fl. 198 caa 1 -Renta).

⁴² Sentencia del 13 de agosto de 2020, (Exp 23938, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E)).

⁴³ Sentencia del 25 de noviembre de 2021 (Exp.24564, MP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

⁴⁴ Sentencias del 25 de mayo de 2023 (Exp 27209, MP: Stella Jeannette Carvajal Basto), y del 22 de mayo de 2025 (Exp. 29243, MP: Wilson Ramos Girón (E)).

⁴⁵ Sentencias del 19 de noviembre de 2020 (Exp. 24318, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez (E)), del 26 de septiembre de 2024 (Exp 27139, MP: Wilson Ramos Girón), y del 22 de mayo de 2025 (Exp. 29243, MP: Wilson Ramos Girón (E)).

⁴⁶ Sentencia del 23 de septiembre de 2021 (Exp. 23387, MP: Milton Chaves García).

⁴⁷ Fl. 24, caa 1 -Renta.

⁴⁸ Ibidem



- Relación de comprobantes de egreso y extractos bancarios (Fls. 342 a 372 caa 2 -Renta).
- Comunicación de la actora del 16 de diciembre de 2019 en la que se indica: “Movimiento contable del tercero Comercializadora Fercuir S.A.S., NIT 900.974.155-7, folio 305. En esta operación comercial se dejó como garantía una letra de cambio que se encontraba en poder de Comercializadora Fercuir S.A.S. Para abril del año 2017 se canceló la deuda y dicho título valor fue destruido, como es costumbre en el gremio del calzado. La trazabilidad de este pago ya fue entregada.
- Cuadro de amortizaciones⁴⁹.
- Comunicación de la demandante del 16 de septiembre del 2020 en el que indica “2016 solicitamos un préstamo por valor de (...) a Distribuidora Fercuir S.A.S., identificada con NIT 900.974.155-7. Como es costumbre comercial, se respaldó con una letra de cambio que quedó en custodia del prestamista y, al momento de cancelar la deuda en el año 2017, se procedió a destruir. Por el grado de amistad y apoyo en el gremio no se generaron intereses. A continuación, se relacionan los abonos efectuados para cancelar el valor antes mencionado.”⁵⁰

De lo anterior, la Sección denota que la documentación aportada resulta insuficiente para probar el pasivo registrado por la demandante con Fercuir S.A.S, dado que se trata de documentos contables internos que no están acompañados de un soporte externo idóneo, en el que conste el tipo de pasivo, su vigencia y su existencia al final de la vigencia 2016. Además, del cuadro de amortizaciones allegado por la actora, en este solo se observan los números de cheques con los que se efectuaron los pagos hasta cancelar el valor total de la deuda, pero sin que esté acompañado de copias ni soportes de los mismos en los que se evidencie que Fercuir S.A.S fue su beneficiario y que fueron cobrados por este.

La apelante tampoco allegó prueba del título valor que respaldaba la obligación, pues manifestó que la letra de cambio que permanecía en custodia del prestamista debió ser destruida. No obstante, le correspondía conservar copia de dicho documento y de las condiciones de pago durante el término previsto en el artículo 632 del Estatuto Tributario⁵¹, a efectos de acreditar la existencia y exigibilidad del pasivo. En suma, el rechazo del pasivo con Fercuir S.A.S. obedeció a que los soportes entregados no fueron suficientes para probar las condiciones de la deuda que habría contraído la actora ni su existencia, al tratarse de simples documentos que no dan cuenta del tipo del crédito, de su vigencia ni de su cancelación.

Por lo anterior no prospera el cargo.

4. Rechazo del saldo a favor de IVA

Según el artículo 703 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial es el acto previo al acto administrativo de liquidación oficial cuando existe un denuncia privado, y debe contener todos los puntos que la administración propone modificar con explicación de las razones en que se sustenta⁵². Así que el requerimiento especial, como acto de trámite, solo contiene los puntos a modificar respecto del denuncia privado al cual se refiere. Por lo tanto, contrario a lo que entiende la actora, en el requerimiento proferido respecto de la declaración del IVA del primer bimestre, no podía la administración presentar propuesta alguna de modificación de la declaración de IVA del segundo bimestre.

⁴⁹ Samai Tribunal. Índice 11« LINK DEL EXPEDIENTE DIGITAL DE ONE DRIVE(.docx) NroActua 11». PODER Y ANEXOS MODA CLASS 2016 (1). Pág. 988

⁵⁰ *Idem*

⁵¹ De acuerdo con el artículo 632 del Estatuto Tributario, los contribuyentes están obligados a conservar por un término no inferior a cinco (5) años los libros de contabilidad, comprobantes, facturas y demás documentos que sirvan de soporte a las operaciones registradas, con el fin de que puedan ser verificados por la Administración Tributaria cuando ésta lo requiera.

⁵² Sentencia del 18 de agosto de 2021 (Exp. 25086, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



Respecto de la carencia de fundamentación fáctica y jurídica de la modificación del saldo a favor, registrado en la declaración privada de la apelante, la Sección resalta que la determinación de un saldo a pagar y el rechazo del saldo a favor, obedece al desconocimiento de compras e impuestos descontables, al tacharse de simuladas o inexistentes las compras efectuadas por la apelante a Comercializadora, con base en las pruebas que fueron trasladadas al expediente, lo cual fue debidamente explicado tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial. De esta manera, la consecuencia matemática del rechazo de los conceptos precitados fue la eliminación del saldo a favor en la declaración y la determinación de un impuesto a pagar, tal y como lo expuso la administración en los actos referidos al realizar la explicación de los renglones modificados.

Finalmente, frente al reparo de la actora sobre la adición del saldo a favor rechazado al saldo a pagar por impuesto, para efectos de determinar la sanción por inexactitud, se debe considerar que, de conformidad con el artículo 648 del Estatuto Tributario, la sanción en cuestión corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a favor o saldo a pagar, según el caso, determinado en la liquidación oficial⁵³ y el declarado por el contribuyente⁵⁴. Esta operación fue realizada correctamente por la administración, en donde el valor de la sanción por \$19.533.000 coincide con la diferencia entre el valor del impuesto liquidado por la apelante y el determinado por la administración, como sigue⁵⁵:

Concepto	Renglón	Valor declarado	Valor determinado	Valor a pagar
Saldo a pagar por el periodo fiscal	78	2.181.000	21.714.000	19.533.000

La Sección advierte que el reparo puntual de la actora se dirige a cuestionar el cálculo de la sanción de inexactitud, realizado por la demandada en el acto de determinación de la declaración del primer bimestre de IVA de 2016, sin cuestionar concretamente la declaración del segundo bimestre en donde se imputó el saldo a favor.

No prospera el cargo de apelación.

5. Sanción de inexactitud

Para la Sección, conforme con lo expuesto en los cargos analizados, se encuentra acreditada la configuración de las conductas típicas de incluir en las declaraciones de renta, CREE e IVA costos, pasivos e impuestos descontables inexistentes, sin que la apelante hubiera esgrimido y probado alguna causal exculpatória. Se resalta que no es que las operaciones no tengan prueba formalmente, sino que estas son insuficientes para demostrar su realidad, sin que por ello se esté trasladando la responsabilidad de terceros a la sociedad, como lo entiende la actora, pues sobre ésta recaía la carga probatoria de demostrar la sustancia de las transacciones comerciales.

En consecuencia, toda vez que está demostrado que la demandante declaró costos, compras e impuestos descontables inexistentes, que derivaron en un menor impuesto a cargo era acreedora a la sanción por inexactitud. Por lo tanto, se mantienen las sanciones de inexactitud impuestas por los actos demandados.

⁵³ El saldo a pagar por impuesto determinado en la liquidación oficial fue de \$16.098.000.

⁵⁴ El saldo a favor determinado en la declaración privada fue de \$3.435.000.

⁵⁵ Fl. 666 caa 4 -IVA.



6. Sanción al representante legal

De manera previa al análisis del cargo de apelación, la Sección refiere que, si bien los actos demandados también impusieron la sanción al revisor fiscal de la demandante, en el presente caso solo se discutió la sanción impuesta al representante legal⁵⁶, por lo que el análisis de la Sección se limitará a este aspecto.

Precisado lo anterior, de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, cuando en la contabilidad o en las declaraciones tributarias se encuentren irregularidades sancionables relativas, entre otros, a la inclusión de costos o deducciones inexistentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada. Además, esta sanción se propondrá, determinará y discutirá dentro del mismo proceso de imposición de sanción o de determinación oficial que se adelante contra la sociedad infractora.

Sobre la sanción referida, la sección se ha pronunciado en diversas oportunidades⁵⁷ para precisar que conforme al artículo 23 de la Ley 22 de 1995, el representante legal debe “obrar de buena fe, con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios” y tiene, entre otros deberes, el de “velar por el estricto cumplimiento de las disposiciones legales o estatutarias”. En este caso, siguiendo el criterio fijado por la jurisprudencia de la sección, las anteriores responsabilidades hacen pasible de la sanción del artículo 658-1 del ET, al representante legal de la sociedad demandante, ya que es un hecho demostrado que firmó la declaración de renta modificada por la administración,⁵⁸ todo lo cual fue debidamente expuesto y sustentado en los actos cuestionados. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

Costas

La demandada solicitó revocar el numeral segundo de la sentencia apelada, para condenar en costas a la demandante por haber sido la parte vencida en el proceso. Agregó que intervino en el trámite procesal y que, con la contestación de la demanda, aportó constancia del pago del costo de expedición de los antecedentes administrativos. Alegó que para el reconocimiento de las agencias en derecho no se requiere aportar pruebas que acrediten su causación. Manifestó que lo anterior se documenta en las actuaciones que obran en el expediente, y su cuantificación debe realizarse según las tarifas fijadas por el Consejo Superior de la Judicatura.

Para resolver, la Sección evidencia que, con la contestación de la demanda⁵⁹, la DIAN allegó certificación emitida por el jefe de la División Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga del 7 de julio de 2022 que establece lo siguiente:

Que, el Dr. Néstor Ramón Lizarazo Lagos, funcionario de la División de Gestión Jurídica de la DIAN Seccional Bucaramanga solicitó el servicio de 8.204 escáneres de ocho (8) expedientes administrativos correspondientes al contribuyente GRUPO MODA CLASS SAS, con NIT No.

⁵⁶ Representación judicial acreditada mediante poder otorgado por el representante legal. Samai tribunal, índice 5. PODER Y ANEXOS DEMANDA MODA CLASS 2016 (1). pdf, pág. 1.

⁵⁷ Sentencias del 30 de junio de 2022 (Exp. 25997, MP: Milton Chaves García), del 19 de noviembre de 2020 (Exp. 24318, MP: Julio Roberto Piza Rodríguez), y del 28 de abril de 2022 (Exp. 25789, MP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁵⁸ Fls. 18, caa 1 -Renta.

⁵⁹ Samai tribunal, índice 14.



900.822.487. Que, mediante correo electrónico del 7 de julio de 2022, el Dr. Néstor Ramón Lizarazo Lagos informa que los escáneres tomados corresponden al Expediente Judicial 68001-23-33-000-2022-000124-00.

Que, según la Resolución 000495 del 6 de mayo de 2022 "Por la cual se derogan las Resoluciones 000049 de 2015 y 000019 de 2021 y se fijan los precios de venta al público, para la comercialización de bienes y servicios propios de la entidad para el año 2022", expedida por la Directora General (E), fijó el costo del servicio de escáner a \$60 valor unitario incluido IVA. Que, el costo total de los escáneres tomados es de \$492.240.

Al efecto, procede la condena en cuanto al concepto de expensas y gastos del proceso, dado que la certificación emitida por el jefe 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, se condenará en costas por gastos sufragados durante el proceso a la demandante.

También procede la condena en cuanto a las agencias en derecho según lo dispuesto en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura 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.

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. **Revocar** el ordinal segundo de la sentencia del 7 de diciembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar:

Condenar en costas a la demandante en ambas instancias. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

2. En lo demás, se **confirma** la sentencia apelada.

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. Su validez e integridad se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>