



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2022-00700-01 (29582)
Demandante	C.I METALES Y METALES DE OCCIDENTE S. A.
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta 2016-2017. Rechazo de costos. Inexistencia de operaciones. Carga de la prueba.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de agosto de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca¹, que resolvió lo siguiente:

DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412021000023 del 29 de marzo de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, mediante la cual se propone modificar la declaración de renta presentada por C.I. METALES Y METALES DE OCCIDENTE S.A., por el año gravable 2016 y la Resolución No. 002816 del 7 de abril de 2022 que resolvió el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial mencionada.

SEGUNDO.- DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412021000019 del 19 de marzo de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, mediante la cual se propone modificar la declaración de renta presentada por C.I. METALES Y METALES DE OCCIDENTE S.A., por el año gravable 2017 y la Resolución No. 002395 del 28 de marzo de 2022, que resolvió el recurso de reconsideración confirmando la liquidación oficial mencionada.

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de las declaraciones de renta y complementarios presentadas por la sociedad C.I. METALES Y METALES DE OCCIDENTE S.A., correspondientes a las vigencias 2016 y 2017.

CUARTO.- SIN CONDENA en costas procesales.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 2 de mayo de 2017 y el 26 de abril de 2018, C.I METALES Y METALES DE OCCIDENTE S.A. (en adelante, C.I. Metales) presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes a los años gravables 2016 y 2017, respectivamente, liquidando en ambas impuesto a pagar. Con ocasión de los requerimientos especiales emitidos por la DIAN, la actora corrigió parcialmente las declaraciones inicialmente presentadas, para aceptar el rechazo de parte del costo por compras a personas naturales obligadas a facturar, incrementar el impuesto a pagar, y liquidar sanción de inexactitud reducida.

A continuación, la administración profirió las liquidaciones oficiales de revisión 052412021000023 del 29 de marzo de 2021 y 052412021000019 del 19 de marzo de 2021, mediante las cuales reconoció las correcciones parciales de las

¹ Samai de tribunal, índice 55.



declaraciones de renta de los años 2016 y 2017 efectuadas por C.I. Metales, y mantuvo el rechazo de los costos restantes por la compra de mercancía, aumentando el monto del impuesto a pagar y liquidando sanción de inexactitud.

La actora interpuso recursos de reconsideración contra los actos liquidatorios, los cuales fueron resueltos mediante las resoluciones 002816 del 7 de abril de 2022 y 002395 del 28 de marzo de 2022, confirmando las modificaciones a las declaraciones de renta de los años 2016 y 2017, respectivamente.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demandas

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 parte demandante formuló las siguientes pretensiones:

En demanda presentada el 22 de julio de 2022 solicitó que se declare la nulidad de la actuación administrativa contenida en los siguientes actos²:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 052412021000023 del 29 de marzo de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, mediante la cual se propone modificar la declaración de renta presentada por C.I. METALES Y METALES por el año gravable 2016.
2. Resolución No. 002816 del 7 de abril de 2022, que resolvió el recurso de reconsideración y fue proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN—, mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial antes mencionada.
3. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de C.I. METALES Y METALES en el sentido de declarar la firmeza de la declaración de renta presentada por el año gravable 2016.
4. Que se condene a la demandada al pago de las costas y agencias en derecho.

En demanda presentada el 27 de julio de 2022 solicitó que se declare la nulidad de los siguientes actos³:

1. Liquidación Oficial de Revisión No. 052412021000019 del 19 de marzo de 2021, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Cali, mediante la cual se propone modificar la declaración de renta presentada por C.I. METALES Y METALES por el año gravable 2017.
2. Resolución No. 002395 del 28 de marzo de 2022, que resolvió el recurso de reconsideración y fue proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN—, mediante la cual se confirma la Liquidación Oficial antes mencionada.
3. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de C.I. METALES Y METALES en el sentido de declarar la firmeza de la declaración de renta presentada por el año gravable 2017.
4. Que se condene a la demanda (sic) al pago de las costas y agencias en derecho.

Invocó la vulneración de los artículos 82, 88, 107, 177-2, 499, 617, 647, 671, 714, 730, 742, 743, 745, 746, 771-2 y 774 del Estatuto Tributario; 16 del Decreto 1001 de 1997; 164, 176 y 242 del Código General del Proceso; y, 29, 83 y 338 de la Constitución Política. A continuación, se resume el concepto de la violación:

² Samai tribunal, Índice 3.

³ Samai tribunal, Índice 3. Acumulación de procesos. Expediente digital.



Explicó que es una sociedad de comercialización internacional, que se dedica a la compra de chatarra para su posterior exportación; que la administración rechazó los costos por la compra de materiales al considerar inexistentes las operaciones y los proveedores; y, que respecto de algunos de los vendedores adujo el incumplimiento de la obligación de facturar.

En ese contexto, indicó que corrigió parcialmente sus declaraciones frente a los proveedores que consideró obligados a facturar y cuestionó que, no obstante, las correcciones y que la demandada aceptó el valor numérico corregido, mantuvo la glosa aduciendo la inexistencia de dichos terceros.

Indicó que el acto liquidatorio incurrió en un error al calcular los costos rechazados respecto del año 2016. Sostuvo que, respecto del año 2017, corrigió su declaración de renta para rechazar como costo deducible los pagos realizados a proveedores que habrían estado obligados a facturar. Defendió que el valor que debía rechazarse correspondía al monto que excediera el tope previsto en el artículo 177-2 *ibidem*. Alegó que, sin embargo, la demandada mantuvo el rechazo de los costos y no se pronunció sobre sus argumentos.

Adujo que la demandada no podía exigirle investigar si los proveedores habían realizado transacciones con otros establecimientos comerciales y su información exógena para verificar si estaban obligados a facturar. Señaló que cumplió la obligación de exigirle a sus vendedores el RUT respectivo, en donde informaron pertenecer al régimen simplificado.

Indicó que la demandada omitió valorar las pruebas allegadas en sede administrativa para demostrar la realidad de las operaciones cuestionadas, como facturas, registros de entrada de mercancías, comprobantes de egreso, notas de contabilización de compras, libro auxiliar contable por terceros, certificados al proveedor, certificados de revisor fiscal, protocolos de ingreso de proveedor, bitácoras de ingreso de mercancías a instalaciones de la compañía, muestra de certificaciones de clientes del exterior, certificaciones bancarias, y reseña y explicación del proceso operativo.

Expuso un diagrama para explicar la trazabilidad de la compra y exportación de chatarra y, a continuación, explicó el material probatorio allegado para soportar cada paso.

Señaló que la DIAN sustentó la supuesta simulación de las operaciones en siete indicios concretos: (i) los pagos realizados mediante cheques canjeados en ventanilla; (ii) ausencia de cuentas bancarias a nombre de los proveedores y de compra de activos para su posterior venta; (iii) falta de localización en el domicilio reportado en el RUT; (iv) respuestas con información parcialmente inconsistente; (v) falta de reporte en información exógena y ausencia de retenciones; (vi) diversidad de productos ofrecidos sin evidencia de infraestructura; y, (vii) falta de atención a citaciones o requerimientos.

Precisó que únicamente el primer indicio resulta atribuible directamente a la compañía, mientras que los demás corresponden a circunstancias propias de los proveedores. Aclaró que los pagos se efectuaron mediante cheques girados al primer beneficiario a través del sistema financiero, siendo decisión del proveedor su canje o disposición, sin que ello constituya un pago en efectivo ni una práctica prohibida en un contexto sectorial caracterizado por altos niveles de informalidad.



Destacó que el cuestionamiento relativo a las altas cuantías giradas mediante cheque carece de sustento, cuando se analiza el volumen real de operaciones y no los pagos individualmente realizados en altos valores. Planteó que, si en gracia de discusión, se asimilaban los pagos mediante cheques girados a pagos en efectivo, ello constituye un modo legítimo de extinguir obligaciones, y bajo el artículo 771-5 del Estatuto Tributario eran deducibles en el impuesto de renta. Presentó sendos cuadros para los años 2016 y 2017, en donde relacionó los proveedores cuestionados, incluyendo para cada uno de ellos, el número de cheques girados y el valor total tomado como deducible, y explicó que el número significativo de cheques por proveedor da cuenta de la existencia de múltiples operaciones individualizadas.

Agregó que, en sede judicial, se aportaron cheques microfilmados girados a los proveedores, a partir de los cuales es posible constatar tanto su efectivo giro como su cobro en ventanilla por los beneficiarios o su endoso a terceros.

Señaló que el Anexo T de las demandas, además de incluir los cheques microfilmados también contiene datos tales como: «(i) nombre del proveedor; (ii) cédula o NIT; (iii) número del cheque; (iv) valor del cheque; (v) estado, esto es, si fue endosado o si lo cobró directamente el proveedor; (vi) observaciones del Banco sobre la respuesta que dio el proveedor respecto de la pregunta sobre el acompañamiento; (vii) nombre de quien cobró el cheque, caso en el cual figura el nombre del proveedor o del tercero en favor de quien se endosó el cheque; (viii) nombre de quien confirma la veracidad del cheque por parte de C.I. METALES Y METALES, y que en algunos casos no figura nombre alguno debido a que el personal del Banco no se comunicaba con la Compañía por conocer a los terceros que cobraban los cheques, o porque las llamadas de validación se realizaban en horario de descanso y no eran atendidas».

Cuestionó que las demás razones de la demandada para rechazar los costos corresponden a reproches dirigidos a terceros que escapan a las obligaciones que debe cumplir la actora. Al efecto, reprochó que la administración haya considerado como indicio la falta de respuesta a correos electrónicos por parte de los proveedores, y destacó que, sin embargo, el acto liquidatorio reconoció que los proveedores fueron contactados y comparecieron a las instalaciones de la administración, donde manifestaron haber realizado operaciones con C.I. Metales durante los años 2016 y 2017.

En este contexto, cuestionó que no hubiera sido citada a las visitas y diligencias en las que comparecieron los proveedores ante la DIAN, y se refirió a la información suministrada por los mismos en dichas diligencias.

Resaltó que la administración consideró como indicio en contra que dos de los proveedores reportaran la misma dirección como lugar de operaciones durante el año 2016. Al respecto, explicó que, según la declaración juramentada rendida ante notario, dicho establecimiento correspondía a un lugar arrendado destinado al acopio, el cual no implicaba una permanencia constante en el sitio, en atención a la dinámica propia del sector de comercialización de chatarra. Resaltó que, de las declaraciones que obran en el expediente, se desprende que varios proveedores se conocen entre sí y pertenecen al mismo sector.

Destacó que los proveedores cuestionados presentaron en su mayoría declaraciones de renta, en las que reportaron ingresos que coinciden con los registrados por C.I Metales como costos por compra de chatarra, salvo dos casos específicos. Y llamó la atención que ciertos proveedores, si fueron reconocidos por la propia administración sin reparo alguno, pese a que sus respuestas y condiciones



eran similares a las de los demás cuestionados, lo que, evidencia una falta de consistencia en la valoración realizada.

Señaló que los cuestionamientos sobre la baja tributación, o incumplimientos formales de los proveedores corresponden a la realidad fiscal de dichos terceros y no le podían ser trasladados. Resaltó que, aun cuando algunos vendedores no reportaron información exógena ni practicaron retenciones, C.I Metales sí lo hizo, lo que le permitió a la administración obtener información de los terceros, y expedir los actos demandados.

Indicó que aportó en la instancia jurisdiccional una matriz detallada con sus respectivos anexos, compuesta en su mayoría por pruebas ya allegadas en sede administrativa, que no fueron valoradas por la administración, en la cual se consigna información detallada de los proveedores y de la trazabilidad de las compras realizadas.

Respecto de los certificados al proveedor que aportó, explicó que al ser una comercializadora internacional está obligada a su expedición a través de los sistemas electrónicos de la DIAN, y que tienen por finalidad dejar constancia de que los bienes fueron adquiridos en el país con destino a ser exportados en el mismo estado. Resaltó que los certificados resultan indispensables para poder adelantar las exportaciones, y acreditar el cumplimiento de los requisitos que permiten tratar dichas operaciones como exentas de IVA.

Añadió que, para los años en discusión, los certificados constituían documentos equivalentes a la factura, por lo que representan un soporte idóneo de las operaciones realizadas, especialmente con proveedores del régimen simplificado.

Mencionó que una de las pruebas aportadas fue un anexo con protocolos de ingreso del proveedor al sistema de C.I Metales, en los cuales se verifica la existencia y situación del proveedor a través de documentos y consultas ante diferentes entidades.

Respecto del indicio relativo a la dificultad para ubicar los establecimientos o domicilios de algunos proveedores, adujo que dicha circunstancia no puede valorarse en su contra, dado que en el sector de comercialización de chatarra es común que los proveedores no cuenten con un lugar fijo de operaciones, en atención a la informalidad de la actividad. Añadió que la verificación realizada varios años después de las operaciones reduce aún más la posibilidad de localización.

Agregó que aportó verificación ocular de la mercancía, documentada en las bitácoras, así como en los registros de ingreso y pesaje en las instalaciones de la actora y su posterior exportación junto con declaraciones juramentadas rendidas ante notario por personal de seguridad y operarios que dan fe del ingreso del material a dichas instalaciones.

Añadió que allegó el certificado de revisor fiscal, en el cual se realizó un análisis comparativo entre los años 2015 y 2016, y 2016 y 2017, evidenciando una alta participación de los costos frente a los ingresos, lo que responde a la naturaleza del modelo de negocio. Incorporó un cuadro comparativo de compras y ventas de los años cuestionados para explicar que adquirió chatarra en cantidades y valores muy similares a los que posteriormente exportó, lo que permite concluir que, su modelo de negocio genera un margen de utilidad reducido.



Refirió las declaraciones extra-juicio de los proveedores cuestionados para soportar que las operaciones fueron reales, teniendo en cuenta el detalle de la información suministrada por los terceros sobre valores de las transacciones, lugares físicos de operación, y formas de pago.

Indicó que el transporte de la mercancía se realizaba mediante vehículos propios y a través de los mismos proveedores, circunstancia que se encuentra respaldada con documentación y declaraciones juramentadas de personas vinculadas a estas labores. Afirmó que la efectiva entrada de la mercancía a sus instalaciones está respaldada por las bitácoras que dan cuenta del material exacto que diariamente ingresaba.

Adujo que, como prueba del pesaje del material, se aportaron documentos extracontables y registros de los pagos realizados a terceros que prestaban el servicio de pesaje y mantenimiento de básculas debidamente certificadas, así como soportes que evidencian dichos servicios. Adicionalmente, indicó que el ingreso del material a las instalaciones se encuentra registrado en el sistema de la compañía a través del Kardex.

Pidió la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario, en caso de subsistir alguna duda. Además, sostuvo que la administración vulneró el debido proceso por falta de motivación de los actos, al limitarse a reiterar en la resolución que falló el recurso de reconsideración los argumentos de la liquidación oficial de revisión, sin analizar ni valorar las pruebas y alegaciones presentadas.

Mencionó que la demandada desconoció costos sin que los proveedores hubieran sido declarados ficticios y pese a existir pruebas directas de las operaciones. Solicitó de manera subsidiaria, de no aceptarse la prueba directa de los costos, su reconocimiento vía costo presunto conforme al artículo 82 del Estatuto Tributario.

Explicó que la declaración de renta del año 2016 adquirió firmeza, dado que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente, teniendo en cuenta la interpretación oficial emitida por la DIAN sobre el término de firmeza aplicable a las declaraciones presentadas en el año 2017⁴. Planteó que la sanción de inexactitud es improcedente al no existir inclusión de costos inexistentes ni utilización de datos falsos, y que en todo caso habría una diferencia de criterios frente a los argumentos de la administración.

De otra parte, reiteró que la administración omitió valorar las pruebas allegadas en sede administrativa, por lo que le solicitó al tribunal valorarlas en su integridad. Para el efecto, allegó en las dos demandas anexos con pruebas relativas a cada una de las etapas relativas a la adquisición de la mercancía. Además, mediante adición de las demandas por las vigencias del año 2016⁵ y 2017⁶, solicitó el decreto y práctica de pruebas testimoniales, consistentes en la declaración de los proveedores de la sociedad, con el propósito de que rindieran testimonio dentro del proceso.

Oposición a las demandas

La DIAN contravirtió las pretensiones de las demandas⁷, para lo cual afirmó que todas las pruebas recaudadas en la investigación administrativa fueron apreciadas y

⁴ Citó el Concepto Unificado del 25 de julio de 2017.

⁵ Samai tribunal, índice 10

⁶ Samai tribunal, índice 13. Radicado antes de acumulación 76001233300020220070100.

⁷ Samai tribunal, índice 13 (2016). Samai tribunal, índice 14 (2017), radicado antes de acumulación 76001233300020220070100.



valoradas en conjunto en la motivación de los actos administrativos demandados, a la luz del artículo 176 del Código General del Proceso. Manifestó que las pruebas fueron descalificadas por apariencia de legalidad, en virtud del análisis conjunto de indicios probados, tales como actas de visita, documentos y testimonios allegados en virtud de autos comisorios, y actas de comparecencia, entre otros. Al efecto, reseñó los hallazgos frente a cada proveedor cuestionado y manifestó que, ante los cuestionamientos de la administración, el contribuyente debía acreditar las circunstancias de las operaciones realizadas.

Planteó que, de los quince proveedores inicialmente cuestionados en el año 2016, al haberse aceptado la corrección respecto de cinco de ellos y reconocido adicionalmente uno con ocasión del recurso de reconsideración, la glosa se mantuvo respecto de nueve proveedores, de los cuales cuatro fueron rechazados por inexistencia de las operaciones y cinco por no facturar estando obligados a ello. Frente al año 2017, manifestó que se cuestionaba la existencia de las operaciones con cinco proveedores, y con algunos que no había emitido las facturas estando obligados a ello.

Indicó que, en relación con los proveedores cuestionados por inexistencia de las operaciones, varios no comparecieron inicialmente a los requerimientos de la entidad y, aun cuando algunos acudieron posteriormente, no aportaron soportes idóneos para verificar la trazabilidad de las transacciones. Explicó que del análisis conjunto de la información de los vendedores se evidenciaron inconsistencias entre las declaraciones de renta, IVA, los inventarios y los valores reportados por la actora, así como la ausencia de información exógena y de declaraciones de retención en la fuente. Añadió que algunos proveedores manifestaron no utilizar el sistema bancario, lo que impedía verificar la realidad económica de las operaciones.

Señaló que se identificaron aspectos comunes como la inexistencia de establecimientos de comercio o infraestructura física, el desconocimiento de citaciones, los pagos en efectivo o mediante cheques cobrados por ventanilla pese a la cuantía de las operaciones, la falta de evidencia de recibo de bienes y, en general, la carencia de infraestructura económica y logística. En ese contexto, concluyó, que el conjunto de pruebas aportadas por la actora no logró desvirtuar los indicios de inexistencia de las operaciones.

Explicó que la documentación contable, certificaciones, comprobantes internos y demás soportes no acreditaban por sí mismos la materialidad de las compras ni las circunstancias de tiempo, modo y lugar de su realización. Precisó que el certificado del revisor fiscal no constituye prueba suficiente, en tanto está supeditado a operaciones que se fundamentan en registros contables de la actora, y que para el reconocimiento fiscal de costos se debe cumplir con la tarifa legal.

Indicó que los certificados de proveedor, documentos de exportación y certificaciones de clientes en el exterior, hacen referencia a ingresos por exportaciones, pero no comprueban las compras. Adujo que la certificación de la contadora sobre el margen bruto de utilidad de años 2015 a 2016 no resulta suficiente y útil para revocar la glosa.

Negó la aplicación del artículo 745 del Estatuto Tributario, por no ser procedente en casos donde pruebas, como la indiciaria, desvirtúan otras como las formales de la contabilidad, facturas y demás comprobantes y documentos allegados. Afirmó que



tampoco resulta aplicable cuando le corresponde al contribuyente demostrar la realidad de operaciones económicas.

Indicó que no se configuró falsa motivación, en tanto los actos contienen una explicación suficiente del rechazo, basada en la valoración integral de las pruebas y en la diferenciación entre operaciones irreales y aquellas sin soporte idóneo. Preciso que el rechazo no se fundamentó en la declaratoria de proveedores ficticios, sino en la verificación de la irrealidad de las operaciones.

Señaló que las pruebas allegadas, incluidos los cheques microfilmados, no permiten acreditar la materialidad de las transacciones, pues su cobro por ventanilla o endoso impide establecer trazabilidad y verificar que los recursos fueron efectivamente recibidos por los proveedores en el marco de las operaciones cuestionadas. Específicamente, frente a las declaraciones rendidas por determinados proveedores, manifestó que estas presentaban inconsistencias y contradicciones frente a los demás elementos probatorios recaudados.

Respecto de los proveedores rechazados por falta de facturación, sostuvo que el fundamento fueron los artículos 771-2 y 107 del Estatuto Tributario, dado que las facturas no existieron, pese a que dichos terceros registraban niveles de ingresos que implicaban la obligación de facturar, por lo que no se cumplía el requisito mínimo para el reconocimiento fiscal del costo.

En ese sentido, señaló que quien pretende el reconocimiento de costos debe, al menos, verificar mediante el RUT si su proveedor está obligado a facturar, pues de ello depende su procedencia. Adujo que la liquidación oficial valoró la corrección realizada por la actora con ocasión del requerimiento especial, pero persistían operaciones sin las facturas correspondientes, respecto de lo cual se mantuvo el rechazo. Indicó que no eran procedentes los cálculos matemáticos propuestos por la demandante para objetar la exigencia de las facturas.

Indicó que los costos presuntos no constituyen un derecho del contribuyente, sino una facultad de la administración que no procede cuando el rechazo obedece al incumplimiento de la carga probatoria.

Sobre la firmeza de la declaración del año 2016, la cual fue presentada en 2017 cuando ya estaba en vigor la Ley 1819 de 2016, sostuvo que el término aplicable era de tres años por tratarse de una norma procesal de aplicación inmediata, el cual se extendió por la práctica de la inspección tributaria, de manera que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial fueron notificados oportunamente.

Indicó que se impuso sanción por inexactitud ante la inclusión de costos inexistentes o no probados que generaron un menor impuesto a cargo, configurándose tanto por la irrealidad de las operaciones como por la ausencia de soporte idóneo. Adujo que se comprobó el elemento subjetivo para tipificar la sanción, pues la contribuyente actuó con conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración. Añadió que no se presenta diferencia de criterios, pues la demandante incurrió en el desconocimiento del derecho aplicable.

Solicitó no condenar en costas a la DIAN, dado que los actos administrativos se expidieron en cumplimiento de la función administrativa, conforme a la verdad real. Pidió condenar en costas a la actora, teniendo en cuenta todos los gastos y expensas en los que la parte demandada incurrió, para lo cual refirió la Resolución



19 de febrero 24 de 2021 para acreditar el valor incurrido para escanear los antecedentes administrativos.

De otra parte, frente a la adición de las demandas⁸ adujo que la solicitud de pruebas testimoniales no cumple con los requisitos exigidos, en tanto no se informa su finalidad, y no reúne los requisitos de necesidad, pertinencia y utilidad, pues el material probatorio obrante en la actuación es suficiente para esclarecer los hechos que originaron los actos demandados.

Sentencia apelada⁹

El Tribunal aceptó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas¹⁰, para lo cual se refirió a cada uno de los indicios planteados por la administración y a las respuestas ofrecidas por la parte actora.

Señaló que estaba acreditado que los vendedores atendieron los requerimientos de la DIAN y comparecieron a rendir declaración en las instalaciones de la demandada, coincidiendo en afirmar que mantuvieron relaciones comerciales de venta de chatarra con la demandante, circunstancia que fue reiterada en sede judicial por varios proveedores. Añadió que la ausencia de establecimiento de comercio no constituye un indicio en contra, dado que se trata de una actividad informal que no exige necesariamente infraestructura física, por lo que dicha circunstancia no desvirtúa la realidad de las operaciones.

Consideró que las cifras de las operaciones se encontraban debidamente soportadas en facturas y registros contables, frente a los cuales la DIAN no formuló reparo alguno, de modo que las imprecisiones en las declaraciones —referidas a que solo dieron valores aproximados de las operaciones—, no constituyen prueba idónea para desvirtuar las transacciones. Destacó, además, que la actora aportó una matriz detallada con soportes documentales. Concluyó que no es posible exigir a la demandante la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus proveedores, pues dicha carga corresponde a la administración.

Señaló que la actora acreditó los pagos efectuados, tanto en sede administrativa como judicial, y para el efecto incluyó cuadros para el año 2016 y 2017, en los que se relacionan el número de cheques girados por proveedor y el valor pagado, tomado como deducible. Indicó que la demandante aportó en sede administrativa toda la información relativa a los cheques girados, la cual no fue controvertida por la administración, y con los cheques microfilmados se demuestra que estos fueron emitidos y efectivamente cobrados o endosados por los proveedores, lo cual fue corroborado por los mismos en sede administrativa y mediante testimonios en sede judicial.

Indicó que la falta de respuesta de los proveedores a los correos de la DIAN no constituía indicio de inexistencia, pues advirtió que la mayoría acudió a las citaciones realizadas en sus instalaciones. Calificó errado inferir, a partir de las declaraciones de los proveedores, la supuesta diversidad de productos vendidos, pues advirtió que todos coincidieron en que comercializaban chatarra, actividad que por su naturaleza comprende objetos de distintos materiales en desuso.

⁸ Samai tribunal, Índice 39.

⁹ La parte actora mediante escrito del 31 de enero de 2023 solicitó la acumulación de los procesos correspondientes a las vigencias fiscales 2016 y 2017, la cual fue aceptada por el tribunal mediante auto interlocutorio del 31 de marzo del mismo año. Samai tribunal, índices 23 y 25.

¹⁰ Samai tribunal, Índice 55.



Señaló que, de las declaraciones rendidas en sede judicial por el propietario, el representante legal y el jefe de operaciones y seguridad de la actora, se podía concluir que: la DIAN desconoció proveedores y compras como inexistentes pese a avalar la exportación de la misma mercancía; que la empresa aplicaba un protocolo riguroso de validación de proveedores y verificación en los sistemas de la DIAN; que su margen de utilidad era bajo por sujeción a tarifas internacionales y alta competencia; que expedía certificados de proveedor conforme a la normativa y exigencias de la DIAN y del Ministerio de Comercio Exterior; que los pagos se realizaban mediante cheque al primer beneficiario; que ninguno de los proveedores había sido declarado formalmente ficticio; y que la DIAN inspeccionó la bodega donde se recibía la chatarra bajo dichos controles.

El Tribunal concluyó que, con fundamento en los hechos probados, la actora desplegó un esfuerzo probatorio convincente para demostrar la realidad de los proveedores y de las operaciones, sin limitarse a documentos formales, por lo que consideró que los indicios de la DIAN no estaban debidamente probados ni tenían la fuerza suficiente para desvirtuar las compras y que, en consecuencia, los actos administrativos adolecían de falsa motivación, al sustentarse en hechos no acreditados y omitirse hechos demostrados que habrían conducido a una decisión distinta.

Advirtió que, aunque la actora aceptó la glosa relativa al desconocimiento de los costos asociados a proveedores por falta de factura y corrigió su declaración de renta del año 2017 con ocasión a la respuesta al requerimiento especial, la administración no controvertió dicha corrección ni expuso razones para mantener el rechazo, limitándose a reiterar su postura inicial, lo que configuró una falta de motivación de los actos administrativos.

En igual sentido, señaló que, respecto del año gravable 2016, aunque la administración tuvo en cuenta parcialmente la corrección de la actora frente a costos rechazados por falta de facturación de algunos proveedores omitió pronunciarse sobre otros respecto de los cuales la actora sustentó su procedencia, sin exponer razones para mantener su rechazo, lo que igualmente configuró una falta de motivación del acto acusado.

Por lo indicado, el Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y se abstuvo de condenar en costas, al considerar que no se evidenció que la parte vencida hubiera actuado con manifiesta carencia de fundamento jurídico, pues ambas partes expusieron argumentos razonables en defensa de sus intereses.

Recurso de apelación

La **demandada** apeló la decisión de primera instancia¹¹, para lo cual cuestionó que se hubiera dado prevalencia a pruebas formales, como facturas y registros contables, desestimando los indicios que evidenciaban la inexistencia material de las operaciones, incurriendo en un defecto fáctico por no valorar integralmente el acervo probatorio ni los medios de prueba indirectos.

Señaló que, a partir de la investigación adelantada respecto de los proveedores, se identificaron diversos indicios comunes que permitían concluir la inexistencia de las operaciones, procediendo a reiterarlos.

Frente al indicio relacionado con la no localización de los proveedores en el domicilio registrado en el RUT y la ausencia de establecimiento de comercio, cuestionó que el tribunal lo hubiera desestimado con fundamento en las manifestaciones de los

¹¹ Samai tribunal, Índice 58.



proveedores y en la supuesta informalidad de la actividad, sin advertir que dicho indicio no estaba dirigido a controvertir la existencia de los proveedores como personas, sino a evidenciar la falta de infraestructura y capacidad operativa. En ese sentido, señaló que el tribunal otorgó mayor valor a afirmaciones carentes de soporte y desconoció los resultados de las actuaciones de fiscalización.

Manifestó que el *a quo* desestimó indebidamente las inconsistencias en las declaraciones de los proveedores sobre el valor de las ventas, pese a que no se trataba de simples aproximaciones, sino de contradicciones relevantes. Al efecto, refirió la información suministrada por los proveedores indagados en sede administrativa y en la audiencia de pruebas.

Precisó que el incumplimiento de los proveedores, quienes omitieron reportar información exógena y practicar retenciones pese a las cuantías manejadas, no es una responsabilidad ajena al proceso, sino un indicio legítimo de inexistencia bajo las reglas de la sana crítica. Manifestó que el tribunal erró al relevar a la actora de demostrar la realidad sustancial de sus costos, ignorando la jurisprudencia del Consejo de Estado que obliga al contribuyente a probar las circunstancias de tiempo, modo y lugar de la operación una vez se ha desvirtuado la presunción de veracidad mediante indicios serios. Concluyó que, al ampararse únicamente en la contabilidad, el fallador de instancia desconoció que la realidad sustancial es la premisa fundamental para la aceptación de las deducciones.

Adujo que el *a quo* incurrió en una indebida valoración del indicio relativo a la forma de pago, pues el cobro sistemático de cheques por ventanilla por parte de proveedores que carecen de cuentas bancarias constituye una conducta atípica que desvirtúa la trazabilidad de las operaciones. Precisó que el tribunal otorgó plena validez a los cheques microfilmados aportados en sede judicial, omitiendo que estos no comprenden la totalidad de las operaciones cuestionadas.

Destacó que los terceros incurrieron en contradicciones sobre quién efectuaba el cobro de los cheques y si estos se recibían en efectivo a través de intermediarios o directamente en el banco. Manifestó que el fallador de instancia erró al no realizar ninguna valoración sobre esta conducta reiterativa y las múltiples inexactitudes de los proveedores respecto a las cantidades vendidas y los ingresos recibidos.

Añadió que la asistencia física de los proveedores ante la autoridad tributaria fue interpretada erróneamente como un motivo para desestimar su inexistencia, cuando lo que se cuestiona es la realidad de las operaciones. Concluyó que el yerro del tribunal consistió en desestimar la conducta omisiva de los terceros frente a los requerimientos de documentos soporte, otorgando validez a declaraciones sin respaldo material, y desconociendo que la falta de respuesta sobre los soportes de las transacciones es un indicio de su inexistencia.

Sostuvo que el indicio relativo a que los proveedores vendían diversos materiales en cantidades significativas sin contar con capacidad física, operativa y logística no podía analizarse de manera aislada. Señaló que el tribunal incurrió en error al desestimarlos por considerar que la venta de chatarra implica diversidad de materiales, sin atender que lo relevante era la magnitud de las operaciones frente a la inexistencia de condiciones reales para desarrollarlas.

De otra parte, frente a las ventas sin factura de proveedores obligados a facturar por el año 2017, manifestó que el acto liquidatorio acredita que aceptó la corrección presentada por la demandante, y desconoció el valor restante de dichas compras,



ya que no estaban soportadas con factura de venta. Señaló que lo mismo aconteció con la liquidación oficial de revisión correspondiente al año gravable 2016, en la que igualmente se aceptó parcialmente la corrección presentada por la actora, y se mantuvo el rechazo de los valores que carecían de factura. Adujo que no se presentó la falta de motivación endilgada por el tribunal.

Sostuvo que debía restarse valor a las declaraciones del propietario, representante legal y jefe de operaciones, por tratarse de afirmaciones de la propia parte. Señaló que el tribunal, al otorgar valor probatorio a las compras bajo el entendido de que se encontraban respaldadas por procesos de exportación, incurrió en un error, pues con ello desconoce la independencia de los procedimientos aduanero y tributario. Agregó que el rechazo de costos no exige la declaratoria de proveedor ficticio, y que el tribunal sobrevaloró declaraciones de parte, ignorando que se expusieron consideraciones subjetivas y que carecen de soporte.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público no se pronunció en esta instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Le corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los actos demandados, por medio de la cual la demandada rechazó costos por compras de residuos industriales, en las vigencias 2016 y 2017. Específicamente, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la apelante, se debe determinar si los medios probatorios allegados por la DIAN desvirtúan la realidad de las operaciones de compra realizadas a los proveedores cuestionados, y si resulta entonces procedente el rechazo de los costos de ventas. También debe establecerse si los actos en cuestión carecieron de motivación, frente al rechazo de los costos que no estuvieron debidamente soportados mediante factura de venta.

Análisis del caso concreto

1. Rechazo de costos por inexistencia de las operaciones

De conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias están amparadas por la presunción de veracidad, por lo que, en principio, se toman como ciertos los hechos consignados por el contribuyente en las mismas, pero, como la certeza o seguridad que se tiene sobre la verdad de algún hecho depende de cómo se acredita el mismo, es posible demostrar con pruebas que lo inicialmente consignado resulta ser contrario a la realidad¹².

En relación con la acreditación de los hechos, la veracidad no solo se desconoce, entre otras circunstancias, cuando se presentan pruebas, datos o situaciones palpablemente falsos, sino también cuando, mediante distintos medios probatorios, se le da a un acto o negocio una apariencia sustancialmente distinta o contraria a la realidad que verdaderamente se busca materializar. Este supuesto se relaciona con la figura jurídica de la simulación, descrita por esta Sección como¹³ «una anomalía negocial en la que las partes dan al negocio que procuran celebrar una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del negocio llevado a cabo».

¹² Sentencia de 13 de marzo de 2025, exp. 27873, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹³ Sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 23823, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Para poder desentrañar la verdad real detrás de las formas negociales, y de esa manera detectar operaciones simuladas o inexistentes, la administración cuenta con amplias facultades de fiscalización¹⁴. Es por esta razón que ha sido posición reiterada de la Sección¹⁵ que si bien, para la procedencia de costos y deducciones, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, esto no impide que la administración ejerza sus facultades en aras de verificar la realidad de la operación que da origen a la erogación.

De esta manera, la autoridad tributaria puede buscar la verdad real mediante pruebas directas o indirectas como es el caso de los indicios. Al respecto la Sección también ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración.

Por esa razón, ha sostenido que, ante la contundencia de los indicios, le corresponde al contribuyente demostrar la realidad de las operaciones económicas con sus proveedores¹⁶. Además, el artículo 167 del Código General del Proceso establece que las partes deben probar el supuesto de hecho que pretenden alegar.

En el presente caso, nos encontramos frente a la situación descrita anteriormente, considerando que en los actos demandados se discute el rechazo de unos costos de ventas que, ante el cuestionamiento de la DIAN, C.I. Metales debía comprobar la existencia de las operaciones que los generaron. En virtud de ello, la actora presentó durante el proceso de fiscalización y en la primera instancia judicial pruebas tendientes a demostrar la veracidad de las operaciones, para refutar el conjunto de indicios presentados por la administración.

El Tribunal, después de la valoración del acervo probatorio, respaldó la procedencia de los costos, y, en esa medida, la apelante adujo que había incurrido en un defecto fáctico por no haber valorado integralmente el acervo probatorio ni los medios de prueba indirectos. Alegó que se habían privilegiado las pruebas formales, desestimando los indicios que evidenciaban la inexistencia material de las operaciones.

De acuerdo con el Código General del Proceso, el juez para administrar justicia debe establecer los hechos que sean ciertos y relevantes para la aplicación del derecho sustancial, por lo que le corresponde reconstruir la verdad a partir de las diferentes versiones alegadas por los sujetos procesales, teniendo en cuenta las normas que regulan lo atinente a la aportación, práctica y valoración probatoria.

En el caso concreto, la actora presentó la declaración de renta por el año 2016, en la que registró costo de ventas y un impuesto a pagar de \$50.234.000¹⁷, la cual fue corregida, con ocasión del requerimiento especial, rechazando parte del costo en operaciones con personas naturales que no facturaron, incrementando el impuesto a pagar a \$67.314.000 y liquidando sanción de inexactitud¹⁸. La administración

¹⁴ Artículo 684 del Estatuto Tributario.

¹⁵ Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, M.P. Jorge Octavio Ramírez; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 18 de septiembre de 2025, exp. 27882, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Sentencia del 15 de octubre de 2021, exp 24937, M.P. Milton Chaves García

¹⁷ Samai tribunal, índice 13. Tomo 1. Parte 1. PDF. FI 15.

¹⁸ Samai tribunal, índice 3. Expediente digital. Anexo I.



mediante liquidación oficial de revisión del 29 de marzo de 2021¹⁹, reconoció la corrección parcial de la declaración realizada por la actora, y mantuvo el rechazo del costo registrado en compras a 11 proveedores, cuatro de ellos por ausencia de factura; incrementó el impuesto a pagar a \$4,186,218,000; y liquidó sanción de inexactitud.

Mediante la Resolución del 7 de abril de 2022²⁰ se resolvió el recurso de reconsideración, modificando el acto liquidatorio, para aceptar como costo las ventas de uno de los proveedores inicialmente cuestionados, dado que se verificó que no estaba obligado a facturar. En lo demás, la resolución confirmó la liquidación oficial.

De otra parte, la actora presentó declaración de renta del año 2017, el 26 de abril de 2018²¹, registrando costo de ventas, y un impuesto a pagar de \$67.800.000, la cual fue corregida, con ocasión del requerimiento especial, para rechazar el costo en operaciones con personas obligadas a facturar, incrementando el impuesto a \$127.064.000, y liquidando sanción de inexactitud²².

La administración mediante liquidación oficial de revisión del 19 de marzo de 2021²³, reconoció la corrección parcial de la declaración realizada por la actora, y mantuvo el rechazo del costo registrado en compras a nueve proveedores, cuatro de ellos por no facturar; incrementó el impuesto a pagar a \$6.402.216.000, y liquidó sanción de inexactitud, modificaciones que fueron confirmadas mediante la resolución del 28 de marzo de 2022²⁴ que decidió el recurso de reconsideración. No obstante, el acto precitado corrigió errores de transcripción en los montos cuestionados que fueron advertidos en el acto liquidatorio.

En vista de lo anterior, la Sección detalla a continuación los aspectos probatorios relevantes del expediente, en relación con los proveedores que ejecutaron con la actora operaciones de venta de chatarra, tachadas por la apelante como inexistentes o simuladas:

Vigencia fiscal 2016	
Proveedor - Costo rechazado	Indicios de la administración
Diego Fernando Acuña – \$5.401.914.000	(i) No fue ubicado inicialmente en el domicilio registrado en el RUT. (ii) Compareció ante la DIAN y manifestó haber realizado operaciones con la actora, pero no aportó soportes; indicó que no realizó ventas en la cuantía reportada y que los pagos eran recibidos en cheques que cobraba un tercero. (iii) Incumplimiento de obligaciones fiscales. (iv) Se observó que no tenía inventarios del año 2015. (v) Inconsistencias entre el valor de compras reportado en IVA y el costo de ventas registrado en renta (fls. 530, 536, 592 y 596 ²⁵).
Anayibe Trigo González – \$908.275.075	(i) No presentó información exógena. (ii) No presentó declaraciones de retención en la fuente.
Carlos Alberto Collazos Rivera – \$1.638.238.000	(i) No fue ubicado inicialmente en el domicilio registrado en el RUT. (ii) Compareció ante la DIAN y manifestó haber realizado operaciones con la actora sin soportes; no recordó el monto y señaló que los pagos eran en cheques cobrados por un tercero. (iii) Inconsistencias entre IVA y renta (fls. 537, 595 a 604 ²⁶). (iv) No presentó declaraciones de retención en la fuente.

¹⁹ Ibidem, Anexo C.
²⁰ Ibidem, Anexo D.
²¹ Samai, tribunal. Acumulación de procesos. Índice 3. Anexo I.
²² Ibidem, Anexo I.
²³ Ibidem, Anexo C.
²⁴ Ibidem, Anexo D.
²⁵ Samai tribunal, índice 13.
²⁶ Ibidem



Vigencia fiscal 2016	
Proveedor - Costo rechazado	Indicios de la administración
José Aníbal Pizarro – \$911.553.000	(i) No fue ubicado inicialmente en el domicilio registrado en el RUT. (ii) Compareció sin soportes; pagos en cheques cobrados por un tercero. (iii) Inconsistencias entre inventarios, IVA, renta y exógena (fls. 538, 607 a 609 ²⁷). (iv) No presentó exógena ni declaraciones de retención.

Vigencia fiscal 2017	
Proveedor - Costo rechazado	Indicios de la administración
Jhon James Patiño Carmona – \$5.510.376.875	(i) No presentó exógena y no se observaron compras de activos ni movimientos bancarios. (ii) Pagos en cheques cobrados por terceros. (iii) No fue ubicado en domicilio RUT. (iv) Compareció sin soportes.
José Neiger Díaz Lenis – \$3.871.311.000	(i) No presentó exógena y no se observaron compras de activos ni movimientos bancarios. (ii) Pagos en cheques cobrados por terceros. (iii) No fue ubicado en domicilio RUT. (iv) Información sin soportes.
Jahir Antonio Hernández Hernández – \$4.391.859.225	(i) No presentó exógena y no se observaron compras de activos ni movimientos bancarios. (ii) Pagos en cheques cobrados por terceros. (iii) No fue ubicado en domicilio RUT. (iv) Compareció sin soportes.
Diego Fernando Acuña – \$3.257.827.125	(i) No presentó exógena y no se observaron compras de activos ni movimientos bancarios. (ii) Pagos en cheques cobrados por terceros. (iii) No fue ubicado en domicilio RUT. (iv) Compareció sin soportes.
Carlos Alberto Collazos Rivera – \$812.548.050	(i) No presentó exógena y no se observaron compras de activos ni movimientos bancarios. (ii) Pagos en cheques cobrados por terceros. (iii) Domicilio coincide con otro proveedor. (iv) Compareció sin soportes.

Por su parte, la actora aportó, entre otras, las siguientes pruebas para probar la existencia de las transacciones en las dos vigencias fiscales en discusión:

- Anexo E: Certificación expedida por el Ministerio de Comercio Exterior que autoriza la operación de la compañía como Comercializadora Internacional.
- Anexo H: Certificación de Revisoría Fiscal y anexos sobre registro y procedencia fiscal de las operaciones.
- Anexo J: Protocolos de ingreso de proveedores y asociados.
- Anexo K: Declaraciones juramentadas de proveedores.
- Anexo L: Certificados al Proveedor.
- Anexo M: Matriz detallada de operaciones y registros contables.
- Anexo N: Tarjetas de propiedad de vehículos, registros contables y certificaciones de transporte.
- Anexo O: Declaraciones juramentadas de vigilantes y transportistas.
- Anexo P: Bitácoras de ingreso de material y declaraciones de vigilancia.
- Anexo Q: Recibos de báscula y soportes relacionados con el pesaje.
- Anexo R: Constancias de pesaje y certificaciones expedidas por los puertos.
- Anexo S: Registro Kardex del software de la compañía.
- Anexo T: Cheques microfilmados y cuadros de pago.
- Anexo U: Informe anual de Certificados al Proveedor.
- Anexo V: Declaraciones de exportación y registros fílmicos.
- Anexo W: Registros de entrada y pesaje de mercancía.
- Anexo X: Estados financieros, conciliaciones y soportes del software contable.

De manera específica, para la demanda del año gravable 2016 se aportó adicionalmente el Anexo M-1, correspondiente a la relación de compras, inventarios iniciales y finales, kilos adquiridos y valores registrados en la contabilidad de la

²⁷ Ibidem



actora para dicho período gravable. Por su parte, en la demanda correspondiente al año gravable 2017, el Anexo M se circunscribió a la matriz relacionada con las operaciones adelantadas con los cinco proveedores cuestionados por la DIAN durante ese período gravable.²⁸ Respecto del acervo probatorio de la actora, la Sección denota que el Anexo M- Matriz para el año 2016²⁹, incluye la siguiente información respecto de 11 proveedores, entre los que se encuentran los calificados como inexistentes y los cuestionados por no haber facturado:

- Cuadro de facturas o entradas de almacén de proveedores, que contiene información sobre la cuenta contable, identificación y nombre del proveedor, así como la fecha de entrada a almacén, número y valor de la factura (pp 9-53).
- Cuadro en el que se relacionan las fechas de cobro de cheques girados a proveedores, que incluye valor del cheque, detalle del pago y la fecha en que el proveedor hizo efectivo el cobro, según extractos bancarios del año 2016, mostrando el total pagado en el año por cada proveedor (pp 55-88). Se acompañan extractos bancarios en los que se observa el cobro de los cheques (pp 88-178).
- Cuadro de resumen de compras por proveedor, que contiene la identificación del proveedor, descripción de los materiales adquiridos, unidad de medida, cantidades, descuentos, valor de compra y porcentajes de participación, así como los valores netos y acumulados correspondientes al período reportado (pp 183-192).
- Relación de Certificados al Proveedor (pp 192-206).
- Cuadro de transacciones por cuenta/tercero, que contiene el registro de movimientos contables, incluyendo la fecha, documento, descripción, centro de costo, valores débito y crédito, así como el saldo correspondiente al período reportado (pp 209-351).
- Protocolo de compras con la información solicitada por la actora para la vinculación de los 11 proveedores. La Sección trae a manera de ejemplo, la información de Diego Fernando Acuña (pp 356-384), que incluye: Selección y registro de asociado de negocios – Anexo No. 01, en el que consta la vinculación del proveedor y que contiene su información de identificación, datos de contacto, actividad económica, así como su declaración sobre la licitud de los materiales, con firma, huella y la validación interna de la sociedad como proveedor apto. RUT, recibo de servicio público, certificado de cámara de comercio y certificación de cuenta bancaria; estudio e investigación de antecedentes de asociados de negocio, mediante el cual la sociedad realiza la verificación de antecedentes del proveedor, y que deja constancia de que se consultaron la Contraloría General de la República, la Procuraduría General de la Nación, la Policía Nacional de Colombia, así como la verificación de expedición de resolución sanción por proveedor ficticio por la DIAN y su inclusión en listas restrictivas como la Lista Clinton, junto con el resultado de la evaluación que lo califica como asociado de negocio apto; acuerdo de seguridad asociados de negocio, en el cual se definen las condiciones de seguridad aplicables a la relación comercial, orientadas a prevenir riesgos asociados a actividades ilícitas, en el marco del Sistema Integrado de Gestión y del programa de Operador Económico Autorizado (OEA); certificado de antecedentes fiscales expedido por la Contraloría General de la República, en el cual esta entidad certifica que, una vez consultado el Sistema de Información del Boletín de Responsables Fiscales (SIBOR), la persona no se encuentra reportada como responsable fiscal; certificado de estado de cédula de ciudadanía expedido por la Registraduría Nacional del Estado Civil, que certifica la información del documento de identificación del titular, incluyendo su número, fecha y lugar de expedición, así como su estado, el cual figura como vigente; certificado de antecedentes judiciales expedido por la Policía Nacional de Colombia, en el cual esta entidad certifica que el identificado no tiene asuntos pendientes con las autoridades judiciales; consulta de listas restrictivas – Office of Foreign Assets Control (OFAC), en la cual se verifica que el identificado no presenta coincidencias en la lista de Nacionales Especialmente Designados y Personas Bloqueadas (SDN List); formulario de actualización de datos y conocimiento del asociado de negocio, en el cual se registran y actualizan los datos del proveedor, incluyendo su información general, referencias comerciales y demás información relevante para su identificación y vinculación comercial.

²⁸ Samai tribunal, Índice 3. Expediente digital-Samai Tribunal. Acumulación de Procesos. Índice 3.

²⁹ Samai tribunal, Índice 3. Expediente digital. Anexo M.



La misma información se observa para los demás proveedores calificados de inexistentes, incluyendo 4 que adicionalmente fueron cuestionados por no facturar.

- Al realizar cruces con la información encontrada en la Matriz del Anexo M, en los extractos se pueden evidenciar los retiros de fondos de los cheques girados a los proveedores, que cuentan con los respectivos registros contables.

Los Anexos P y P1 por su parte incluyen la bitácora de ingreso de la mercancía enajenada por los proveedores objeto de cuestionamiento durante el año 2016, así como la declaración del guarda de seguridad ante Notario Público, en la que declaró, bajo la gravedad de juramento, que era guarda de seguridad de la empresa SJ Seguridad Privada LTDA, y que los proveedores objeto de cuestionamiento entregaban distintos materiales como cobres, bronce, acero, radiadores, aluminios en diferentes vehículos; lo cual se puede constatar en la bitácora que diligenciaba cuando un proveedor llegaba a descargar dichos materiales a la empresa C.I Metales. De igual forma, dejó constancia de que los proveedores entregaban materiales casi todos los días en las instalaciones de dicha empresa que se ubicaba en la carrera 5 no. 39-31 de la ciudad de Cali.

La misma información referenciada se encuentra para la vigencia fiscal 2017. En efecto, del acervo probatorio para las vigencias fiscales 2016 y 2017, se puede evidenciar la existencia y trazabilidad de la actividad comercial de la actora que inicia con la compra de la chatarra y culmina con su exportación.

En este acervo, se constata la existencia de los proveedores, sometidos a un protocolo de ingreso como paso previo al inicio de la relación comercial con la actora, de las tarjetas de propiedad y registro contable de los camiones utilizados en el transporte de la chatarra, bitácoras de ingreso de las mercancías preparadas por el personal de la compañía de vigilancia contratada por la C.I Metales, recibos del servicio de pesaje de la mercancía, documentos de los procesos que se deben cumplir antes del cargue de los contenedores a la naviera, certificados de los clientes del exterior, y de documentos de exportación y registros fílmicos, así como de los CP a los que esta Sección se refirió en un aparte anterior. Esto sin contar con los documentos que dan cuenta de los pagos efectuados a los proveedores mediante cheques girados a su nombre.

Así, la Sección encuentra que, ante los indicios presentados por la administración, la actora desplegó una actividad probatoria tendiente a demostrar las circunstancias de modo, tiempo y lugar relacionadas con la existencia de la chatarra que es exportada.

Sin embargo, la apelante se limitó a indicar que «Los documentos allegados por la sociedad investigada, no fueron objeto de discusión ni reparo por parte de la Administración Tributaria, es decir, dichos documentos fueron debidamente valorados y en ellos se sustentó el rechazo de costos, toda vez que reiteradamente se sostuvo que muestran una realidad formal de las operaciones que no corresponden a la realidad sustancial evidenciada a través de los contundentes indicios».

Al respecto la Sección denota que, ni en las liquidaciones oficiales de revisión ni en las resoluciones que fallaron los recursos de reconsideración, se observa un análisis detallado de las pruebas arrojadas por la actora en la instancia administrativa y de cuáles inconsistencias adolecieron las mismas.

Pasando a los indicios de la apelante, que adujo no fueron valorados, específicamente el relativo a la imposibilidad de ubicar a los proveedores en las direcciones reportadas en el RUT, como ya lo ha precisado la Sección en otras



oportunidades, este no es un elemento probatorio suficiente por sí solo para rechazar los costos³⁰, cuando en el expediente existan otras pruebas de las cuales se pueda inferir la existencia de las operaciones. Amén de esto, la Sección concuerda con el tribunal en que la actividad de compra y venta de chatarra por su informalidad no requiere de un lugar fijo de comercio, y que este puede variar con el paso del tiempo precisamente obedeciendo a esa circunstancia.

La apelante también pone de presente la carencia de información en medios magnéticos, inconsistencias en los valores incluidos en las diversas declaraciones, y omisión de retenciones. Frente a ello, la Sección advierte que el argumento de la apelante se dirige a cuestionar una circunstancia que se relaciona más con el cumplimiento de obligaciones tributarias de carácter formal en cabeza de los proveedores, que de la actora y que, por lo tanto, resulta ajena a las obligaciones que esta debe cumplir frente a la administración³¹.

Respecto de las inconsistencias en las declaraciones de los señores Diego Fernando Acuña y Carlos Alberto Collazos, sobre las sumas vendidas a la actora, se advierte que en la matriz del Anexo M, que obra para las dos vigencias fiscales, se pueden constatar los cheques girados, los extractos bancarios y los registros contables, que tendrían mayor valor probatorio en la discusión, en comparación con las inconsistencias en las declaraciones rendidas de manera espontánea por los proveedores al momento de ser citados a las instalaciones de la demandada.

En igual sentido, no es cierto que el *a quo* le haya dado prevalencia a facturas y libros de contabilidad, por el contrario, este se remitió a las pruebas que obran en el expediente, y con base ello emitió su decisión.

Frente al indicio relativo a que los proveedores no poseen cuentas bancarias, no utilizan el sistema bancario, y les fueron girados cheques que fueron cobrados en efectivo, además de que los cheques microfilmados no cubren las sumas cuestionadas, específicamente en los casos de Diego Fernando Acuña y José Neiger Lenis; la Sección encuentra que tales cheques microfilmados, y las constancias de cobro por ventanilla o de endoso que figuran en el Anexo T aportado en sede judicial para las demandas de ambas vigencias, comprueban que en efecto la actora efectuó los pagos que registró como costos en los denuncios rentísticos cuestionados.

De hecho, estos cheques no pueden analizarse de manera autónoma sino en conjunto con la totalidad de cheques que figuran cobrados en los extractos del Anexo M.

De otra parte, frente al cuestionamiento del pago con cheques que fueron cobrados en efectivo, lo que la Sección observa es que la actora utilizó el sistema financiero, lo que le permitió probar mediante los extractos bancarios que las sumas consignadas en los cheques fueron efectivamente cobradas por los proveedores o por terceros endosatarios.

Para la Sección no es lo mismo efectuar un pago en efectivo, que generalmente dificulta su trazabilidad, que efectuar un pago mediante un cheque cobrado en ventanilla, dado que este permite evidenciar la entrega de fondos que han sido registrados como costos.

³⁰ Ver sentencias del 18 de agosto de 2022, exp. 25800, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 13 de marzo de 2025, exp. 27873, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

³¹ Sentencia de 13 de marzo de 2025, exp. 27873, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Tratándose de la omisión de los proveedores a responder los correos electrónicos, que se convirtió en un reproche a la falta de soportes de sus operaciones, y del indicio relativo a la venta de diversos productos que según la apelante muestra la necesidad de infraestructura para la actividad de aquellos; se advierte que, los proveedores cuestionados comparecieron ante la administración y en sede judicial a rendir su versión de las operaciones realizadas.

Adicionalmente, como se indicó anteriormente, frente a los hechos y circunstancias del caso concreto que requieren la valoración conjunta de los demás elementos probatorios allegados al expediente, la informalidad de la venta de chatarra puede darse en diferentes locaciones, sin que esta circunstancia sea atribuible al comprador.

Por último, frente al argumento de que los procesos aduaneros y tributarios, son independientes, y que por ende no podrían ser considerados como pruebas los documentos conexos con trámites aduaneros; contrario a lo que plantea la apelante, las actuaciones aduaneras no son las que soportan la procedencia de los costos, sino que se constituyen en un elemento adicional para verificar la trazabilidad de las operaciones cuestionadas. En este sentido, es el conjunto de elementos probatorios allegados al expediente el que da lugar a soportar la existencia de las transacciones.

En conclusión, en el caso *sub examine*, si bien los indicios aducidos por la apelante pudieron requerir la comprobación probatoria de la actora, de tal manera que le correspondió, por virtud del artículo 167 del Código General del Proceso, probar la realidad de las operaciones y por ende de sus costos, esto conllevaba la obligación de la administración de revisar y valorar el acervo probatorio aportado por su contraparte, la cual no fue observada en el *sub-lite*. De hecho, los indicios aducidos por la apelante no son suficientes para fallar a su favor al evidenciarse una carencia de valoración probatoria por su parte, lo cual solo conduce a confirmar la nulidad de los actos demandados.

De acuerdo con lo indicado, no prospera el cargo.

2. Rechazo de costos por ausencia de factura

De conformidad con la valoración realizada por el tribunal, se configuró una falta de motivación de los actos demandados respecto del rechazo de los costos asociados a proveedores por falta de factura, porque a pesar de la corrección de la declaración realizada por la demandante, la administración no controvertió dicha corrección ni expuso razones para mantener el rechazo. Así, aunque la demandada tuvo en cuenta parcialmente la corrección de la actora, omitió pronunciarse sobre los demás proveedores respecto de los cuales la demandante sustentó su procedencia.

Por su parte, la apelante planteó que el acto liquidatorio aceptó la corrección presentada por la demandante, y mantuvo el rechazo de los valores que carecían de factura, al no cumplirse la tarifa legal dispuesta en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario; por lo que no se presentó la falta de motivación endilgada por el *a quo*.

Precisado lo anterior, la Sección puede constatar que, más allá de las correcciones de las declaraciones realizadas por la actora con ocasión de los requerimientos especiales para rechazar los costos por compras no soportadas con facturas de venta, las cuales fueron tenidas en cuenta por los actos demandados; la discusión



gira en torno a la falta de pronunciamiento de la administración frente a los argumentos planteados por la actora para sustentar la procedencia de los costos a pesar de la ausencia de factura.

Al respecto, se puede acreditar lo siguiente:

Vigencia 2016

- La liquidación oficial señaló, dentro del listado de proveedores cuestionados por operaciones inexistentes, que era procedente rechazar los costos ante la ausencia de facturas de venta de algunos proveedores que estaban obligados a facturar por superar el tope de ingresos o ventas.³²
- El recurso de reconsideración presentado por la actora sostuvo que la liquidación oficial no se refirió a los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial, por lo que solicitó pronunciarse al respecto. Planteó que no ocurrió el presupuesto previsto en la ley que fundamentara el desconocimiento de los costos bajo el argumento de que los proveedores se encontraban obligados a facturar por haber superado el tope de ingresos para dejar de pertenecer al régimen simplificado. Alegó que la DIAN no podía endilgarle la responsabilidad de verificar que los terceros estaban obligados a facturar, porque superaron el tope de ingresos por transacciones con otros establecimientos comerciales y según su reporte de información exógena, pues C.I. Metales cumplió con su obligación de exigirle a los proveedores el RUT respectivo donde figuraba la clasificación dentro del régimen simplificado para la época de los hechos. Agregó que para el año 2016, se encontraba vigente el artículo 16 del Decreto 1001 de 1997, bajo el cual el CP se consideraba documento equivalente a la factura; por lo tanto, era procedente soportar las operaciones con proveedores no obligados a facturar con los CP allegados al proceso (fls. 5329-5331 Caa).
- La resolución que decidió el recurso de reconsideración³³ señaló que el fundamento del rechazo fue el artículo 771-2 del Estatuto Tributario para operaciones realizadas por quienes debían estar en el régimen común. Refirió el artículo 499 *ibidem* alusivo a quienes pertenecían al régimen simplificado por haber obtenido ingresos inferiores a 3.330 UVT en el año anterior (2015), y constató que cinco proveedores habían superado dicho tope en el año 2015, por lo que pertenecían al régimen común y estaban obligados a facturar.

Vigencia 2017

- La liquidación oficial³⁴ indicó que las compras cuestionadas debían estar soportadas con factura de venta, teniendo en cuenta que los ingresos del proveedor superan el tope de \$111.507.000 para estar obligado a expedir factura de venta con todos los requisitos formales, en aplicación del literal h) del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997. Transcribió los artículos 499, 771-2 y 107 del Estatuto Tributario, y concluyó que cuatro proveedores no expidieron factura de venta a pesar de registrarse compras que excedían las 3.500 UVT. Señaló que las compras no soportadas con facturas de venta no eran deducibles del impuesto de renta bajo el artículo 771-2 *ibidem*.
- El recurso de reconsideración presentado por la actora adujo que la administración solo reprochó que los costos no eran deducibles por no estar soportados por facturas, pero los proveedores cuestionados eran del régimen simplificado. Afirmó que como los pagos realizados en el año 2017 superaron el tope del literal b) del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, lo correcto era rechazarse como costo deducible por cada tercero los valores que superaran 3.300 UVT (a pesar de que debía ser mayor para el año 2017, esto es, 3.500 UVT). Manifestó que la liquidación oficial no explicó la razón para mantener el rechazo y se limitó a insistir en que al haberse superado los límites de ingresos del artículo 499 *ibidem*, los proveedores en cuestión debían pasar al régimen común y estaban obligados a facturar, sin considerar que la superación de dicho tope ocurrió en el mismo año (fls. 3835-3838 Caa).
- La resolución que decidió el recurso de reconsideración³⁵ indicó que en la liquidación oficial de revisión se efectuó la valoración conjunta de todas las pruebas del expediente, sin que se encontraran las facturas con todos los requisitos a que estaban obligados a terceros que

³² Samai tribunal, índice 3. Expediente digital. Anexo C. PP 5 y 6.

³³ *Ibidem*. Anexo D. PP 19 y 20.

³⁴ *Ídem*. Anexo C. PP 36 a 38.

³⁵ *Ídem*. Anexo D. PP 12, 13 y 21.



superaban los topes para estar en el régimen común. Agregó que lo anterior tuvo lugar con el análisis del artículo 2º literal h) del Decreto 1001 de 1997 de no obligados a facturar, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario que exige documentos como tarifa probatoria para la procedencia de costos, y el artículo 107 *ibidem* que prevé los requisitos generales de los costos sujetos a ser probados en forma idónea. Refirió que no era de recibo el argumento de la recurrente referido a que por lo previsto en el numeral 1º del artículo 499 del Estatuto Tributario haya señalado que quienes en el año anterior obtuvieron ingresos totales inferiores a 3.500 UVT pertenecen al régimen simplificado, puesto que olvida que el parágrafo de esa norma también hace referencia a quienes suscriban contratos de venta o prestación de servicios celebrados en el año investigado superen los 3.500 UVT pertenecen al régimen común y están sujetos a la obligación de facturar. Manifestó que no tienen lugar los análisis matemáticos invocados por C.I. Metales para objetar la exigencia de las facturas de operaciones, y que no es suficiente la afirmación que muchos de los contratos fueron consensuales, pues los pagos por los bienes adquiridos o servicios prestados a proveedores superaron los topes para ser responsables del régimen común.

Del anterior recuento, la Sección advierte que, si bien los actos demandados omitieron referirse a todos y cada uno de los reparos formulados por la actora, lo cierto es que, en mayor o menor detalle, expresaron las razones que tuvo la administración para mantener el rechazo de los costos provenientes de compras sin factura de venta, circunstancia que impide afirmar que los actos en cuestión carecieron de motivación.

Ahora bien, respecto del rechazo de costos por la vigencia 2016, es preciso señalar que la demandada indicó que el fundamento del rechazo fue el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, porque los proveedores cuestionados superaron el tope previsto en el artículo 499 *ibidem* para pertenecer al régimen común y estaban obligados a facturar. Lo anterior, al constatar que los terceros habrían obtenido en el año anterior (2015) ingresos superiores a 3.300 UVT.

Frente a ello, la Sección observa que la Corte Constitucional³⁶, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 771-2 *idem*, señaló que el adquirente de los bienes no está en la posibilidad de conocer datos que sólo conciernen a quien le vende o los que corresponden a su régimen de IVA, que impliquen la obligación de expedir factura. En efecto, el artículo 499 vigente a la época de los hechos establecía que las personas naturales que hubieren obtenido ingresos brutos inferiores a 3.300 UVT pertenecían al régimen simplificado.

Al respecto, como lo señala la actora, no le correspondía verificar que los terceros estaban obligados a facturar, al superar el tope de ingresos por transacciones con otros establecimientos comerciales y según su reporte de información exógena, pues ya había cumplió con su obligación de exigirle a los proveedores el RUT respectivo donde figuraba la clasificación dentro del régimen simplificado para la época de los hechos.

En este sentido, esta Sección ha manifestado que no es razonable considerar que el contribuyente tenga la obligación de verificar las condiciones del proveedor que lo obligan a estar inscrito en el régimen común; de manera que, si existió omisión del proveedor en inscribirse en el régimen común, anunciarse como tal y expedir factura con todos los requisitos legales, es una circunstancia que no puede trasladarse al contribuyente que actuó de buena fe y que, con la convicción de haber contratado con una persona del régimen simplificado del IVA, no exigió factura.³⁷

³⁶ Sentencia C-733 de 2003.

³⁷ Sentencia del 4 de marzo de 2010, exp. 17074, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Por otro lado, se advierte que la demandada no se refirió a los CP como documentos equivalentes de la factura para soportar las compras cuestionadas, en los términos planteados por la actora.

Respecto de la vigencia 2017, las razones de la demandada para rechazar los costos derivaron de que los ingresos de los proveedores superaban el tope de \$111.507.000 para estar obligados a expedir factura de venta con todos los requisitos formales, en aplicación del literal h) del artículo 2 del Decreto 1001 de 1997. Lo anterior, teniendo en cuenta los ingresos recibidos por los proveedores en el mismo año cuestionado.

En este caso, como lo advirtió la demandante, la administración no tuvo en cuenta que el tope en cuestión fue superado en el mismo año 2017, y omitió referirse al análisis del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, para validar o refutar el proceder de la actora. Al efecto, la DIAN solo refirió que debía tenerse en cuenta que el párrafo del artículo 499 *ibidem*, también hace referencia a quienes suscriban contratos de venta o prestación de servicios celebrados en el año investigado que superen las 3.500 UVT, quienes pertenecen al régimen común y están sujetos a la obligación de facturar.

Sin embargo, en este último caso, la norma se refiere a contratos de venta gravados por cuantía individual y superior a 3.500 UVT, y no a pagos acumulados realizados en el mismo año que superen el tope en mención, que habría sido la situación de la demandante con los proveedores cuestionados, sin que la demandada hubiere refutado esta circunstancia, para evaluar la procedencia de los costos reclamados.

Lo anterior, además de que la actora verificó en los RUT de los proveedores su registro como responsables del régimen simplificado, y contaba con las cuentas de cobro emitidas por los mismos, así como con los registros contables de las operaciones realizadas, aspectos que tampoco fueron rebatidos por la administración.

Decisión

En atención a las consideraciones expuestas, la sección procederá a confirmar la sentencia de primera instancia, con lo cual se confirma la nulidad de los actos demandados.

Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas de primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal de no imponerlas.

En cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y teniendo en cuenta el Acuerdo PCSJA25-12355 de 2025, en cuyo artículo 1, numeral 11 se estableció las tarifas de agencias en derecho en segunda instancia en los procesos contencioso-administrativos en los que se discutan en asuntos tributarios, estas se tasan en un (1) SMLMV.

Por lo anterior, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.



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

FALLA

- 1. **CONFIRMAR** la sentencia apelada, proferida el 30 de agosto de 2024 por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.
- 2. **CONDENAR EN COSTAS** en segunda instancia a la parte demandada. En consecuencia, ordenar al Tribunal que tramite el respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

Cumplase.

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

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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