



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de junio de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00168-01 (28707)
Demandante: CI Emerald River GEM SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2015. Procedencia de costos por compras efectuadas a personas naturales. Artículo 177-2 del ET.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la actora contra la sentencia del 26 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió²:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo. Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000315, del 14 de noviembre de 2018, la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015, presentada por la actora, para desconocer costos de venta correspondientes a la adquisición de esmeraldas e imponer la sanción por inexactitud³. Esta decisión fue confirmada mediante la Resolución 8597, del 31 de octubre de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración⁴.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

Primera. Que se declare la nulidad de la Resolución 008597 de fecha 31 de octubre de 2019, notificada el 12 de noviembre de 2019, la cual decidió ... [el] recurso de reconsideración interpuesto oportunamente contra la Resolución de Liquidación Oficial de Revisión 322412018000315 de fecha noviembre 14 de 2018. contenida en el Expediente PT. 2015 2017 2443 adelantado por la ... DIAN, en contra de mi mandante.

¹ Samai tribunal, índice 40, certificado 9C61269D4E52CFDD C1013F4F4E83A55F 6658D92C2ADD097C 8599178239F0EE97 (pdf) pp. 1 a 13.

² Samai tribunal, índice 37, certificado 440E3388F48D66A1 DB2FAC5FDBB4FB06 577946BBF848ECE6 1E0111B623F19754 (pdf) pp. 20 y 21.

³ Samai tribunal, índice 28, certificado 8B3F9704A88FF0DF 0B17CCF1C44BE1D5 FBCF54B363ECED94 71FFE011ACD4F906 (zip) 8 (pdf) pp. 77 a 103.

⁴ Samai tribunal, índice 28, certificado 8B3F9704A88FF0DF 0B17CCF1C44BE1D5 FBCF54B363ECED94 71FFE011ACD4F906 (zip) 8 (pdf) pp. 156 a 172.

⁵ Samai tribunal, índice 13, certificado 4AE7A403511A9127 711BBEE2027B3A85 A668F5C19757734A 8DA052A7C7E85AB8 (pdf) p. 1.

Segunda. Que se declare la nulidad de la Resolución de Liquidación Oficial de Revisión 322412018000315 de fecha noviembre 14 de 2018, formulada para decretar la modificación de la declaración del impuesto a la renta año gravable 2015 presentada oportunamente ..., con saldo a favor por valor de \$92.627.000, la cual fue modificada mediante la corrección voluntaria ..., resolución que fue expedida como resultado de investigación contenida en el Expediente PT 2015 2017 2443 adelantado por la ... DIAN, en contra de mi mandante.

Tercera. Se restablezca el derecho del demandante a tener como válida y en firme la declaración de renta presentada con formulario... y ..., corrección voluntaria de la renta inicial presentada para el periodo fiscal 2015.

Al efecto, invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29, 95.9, 228 y 363 de la Constitución y 107 y 177-2 del ET (Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989), bajo los siguientes conceptos de violación⁶:

Sostuvo que los fundamentos de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la liquidación oficial, no eran pertinentes en relación con el recurso interpuesto y la respuesta al requerimiento especial. Adujo que la omisión de la formalidad del artículo 177-2 del ET no causó perjuicio al fisco; su actuación fue transparente y sin el más mínimo dolo o intención de burlar la normativa. En consecuencia, solicitó a la Administración que valorara el acervo probatorio, a la luz de los principios constitucionales y el ordenamiento tributario.

Reprochó que la demandada afirmara haber encontrado indicios de inexactitud en la declaración de renta 2015, puesto que no había circunstancias que indicaran una omisión de ingresos o, de costos o deducciones improcedentes; ni de que la compañía hubiera incurrido en prácticas de elusión o evasión mediante actuaciones dolosas calificables como fraude fiscal. Advirtió que, si bien los indicios eran válidos en materia tributaria para aclarar hechos económicos y fiscales de la declaración presentada, eso era en la medida en que se tratara de hechos concretos demostrables a partir de los cuales pudieran inferirse otros hechos igualmente concretos como la inexactitud en los valores declarados, lo que no ocurrió en este caso, pues la demandada no mostró evidencia alguna de la cual pudiera inferirse tal situación. Agregó que la DIAN no efectuó un análisis integral de los medios probatorios para establecer los hechos económicos que generaban los efectos tributarios de la declaración de la sociedad, ni hizo la verificación objetiva de su realidad económica, financiera y comercial, como tampoco determinó la existencia de los hechos sustanciales que determinaron la obligación tributaria, ni estableció la razonabilidad de las bases gravables y el impuesto a cargo.

Afirmó que la entidad se limitó a revisar el cumplimiento de obligaciones formales, pese a que el objeto de la investigación exigía establecer los hechos sustanciales que generaban la obligación tributaria en renta, a efectos de determinar la inexactitud en la declaración de 2015. Aseveró que no le fue posible a la autoridad establecer que las compras de las esmeraldas a los «guaqueros»⁷ o «barequeros» no generaron hechos gravados con el IVA o que no existió riesgo subjetivo de que quienes intervinieron en la operación comercial promovieran prácticas elusivas de las obligaciones fiscales a su cargo, pues perfectamente la entidad pudo haber verificado la trazabilidad de la operación económica de la demandante -comercializadora internacional- desde el momento de la compra de las esmeraldas hasta su exportación y posterior canalización de divisas por su venta en el exterior. Destacó que la operación de compra y venta de esmeraldas en la que intervenía la sociedad y los guaqueros -quienes gozaban de credibilidad social, institucional y comercial- se realizó en el marco de la «*compleja organización social del negocio minero de la esmeralda*», pero de manera regular y dentro del marco legal. Adujo que la

⁶ Samai tribunal, índice 13, certificado 4AE7A403511A9127 711BBEE2027B3A85 A668F5C19757734A 8DA052A7C7E85AB8 (pdf) pp. 3 a 18.

⁷ Definí la «guaquería» como la «... actividad de minería artesanal tradicional en las zonas esmeraldíferas. Una actividad económica, que ha alcanzado el reconocimiento formal de la autoridad municipal de las jurisdicciones en donde se encuentran las minas o yacimientos esmeraldíferos. Ciertamente, que los «guaqueros» gozan de credibilidad social, institucional y comercial».

compraventa se rigió por «*el principio de la consensualidad*», previsto en los artículos 824 y 864 del Código de Comercio, siendo una actividad legal y legítima que no contravenía las buenas costumbres mercantiles entre vendedores y compradores de dichos bienes.

Lo anterior mostraba que, pese a haberse acreditado que las compras de esmeraldas fueron legales, legítimas y efectivamente exportadas, la Administración insistió en rechazar los costos de venta, en modificar la declaración de 2015 y en no reconocer que la operación comercial con los guaqueros (o barequeros) se realizó con el lleno de los requisitos legales. Por tanto, el pago efectuado por la compra de las esmeraldas constituía, sin discusión, costo de venta, pues estas fueron efectivamente exportadas y generaron ingresos operacionales.

Resaltó que la inscripción en el RUT de los proveedores coincidió con las operaciones de compra, porque antes los «*guaqueros*» no habían realizado transacciones que superaran los topes para ser declarantes de renta y de IVA, de modo que, hasta ese momento, la relación de estos con la autoridad era inexistente. Esto para denotar que, al momento de la venta de esmeraldas, estos no se encontraban obligados al régimen común. A su entender, la responsabilidad tributaria en IVA surgió como consecuencia de las ventas que efectuaron a la demandante y no antes e, incluso, dicha responsabilidad feneció con tales ventas, «*... ya que estos no han realizado ventas por estos valores en otros periodos fiscales*». Al hilo de ello, cuestionó que se exigiera a los proveedores tener la condición de declarantes de IVA y además pertenecer al régimen común, pues las esmeraldas que se les compraron fueron efectivamente exportadas con el lleno de los requisitos aduaneros y de comercio exterior. En ese sentido, resaltó que en este caso la Administración nunca tuvo una expectativa de recaudo fiscal por concepto de IVA.

Adujo que el efecto de aplicar la formalidad de que trata el artículo 177-2 del ET era neutro, pues no modificaba ni la forma ni la sustancia de la compra de esmeralda a los «*guaqueros*», sin que de ningún modo se hubiera causado un daño o pérdida al fisco. Por el contrario, este se benefició porque se produjo la formalización de un número apreciable de declarantes-contribuyentes, pues estos presentaron sus declaraciones de renta por el año gravable 2015, lo que demostraba la realidad de la compraventa y que los ingresos de la operación fueron declarados. Censuró que la Administración, en vez de establecer la realidad de los hechos económicos para determinar a partir de ello, las inconsistencias de la declaración, se limitó a la revisión de formalidades sin tener en cuenta el contexto de aplicación de la norma tributaria, para, sin más argumentos que su contenido, rechazar los costos de venta generados en la adquisición de las esmeraldas.

Arguyó que el artículo 177-2 ídem señalaba un requisito complejo y de difícil aplicación, especialmente en operaciones en las que intervenían los «*guaqueros*», las que, si bien eran regulares, eran desarrolladas en un «*ambiente de fidelidades y respeto a las tradiciones comerciales*» que dificultaban cumplir con las exigencias del artículo *ejusdem*.

También, señaló que, durante la investigación, no pudo conocer el valor cierto de la diferencia supuestamente encontrada por la Administración y que debía servir de base para corregir la declaración. Alegó que, a pesar de haber presentado una corrección voluntaria en la que se «*castigaron*» los costos de venta en un monto aproximado del 20.1%, la demandada propuso, en el requerimiento especial, desconocer un 40.9% adicional (\$4.318.225.000), con lo cual el ajuste total de costos de ventas ascendería al 53%, lo que era un valor «*irracional*» financiera y fiscalmente. De modo que la Administración pretendía exigir el pago de impuestos sobre una utilidad neta antes de impuestos del 55.7%, cifra imposible de asumir, que contradecía abiertamente los artículos 95.9 y 363 constitucionales.

Expuso que el debido proceso (art. 29 constitucional) tiene aplicación en el campo de las infracciones tributarias, lo que implicaba conciliar los intereses generales del Estado y los individuales, en este caso, de la actora (Corte Constitucional -C-160 de 1998). Añadió que las sanciones no pueden ser lesivas, confiscatorias ni desproporcionadas; además, deben corresponder a la gravedad de la falta cometida (C-528 de 2013). Seguidamente, citó el artículo 107 del ET, para destacar que el principio de asociación tenía reconocimiento contable, el cual resultaba pertinente en el análisis de procedencia de los costos, pues estos debían tener una relación de causalidad con el ingreso operacional o la actividad generadora de renta. Así, controvertió que la demandada rechazara tales expensas en aplicación del artículo 177-2 *ibidem*, cuando la ley tributaria contemplaba otros aspectos que le permitían efectuar un análisis integral con el objetivo de aplicar justicia, como establecer la relación de causalidad de los costos de venta respecto de los ingresos operacionales derivados de la exportación de esmeraldas. En ese contexto, agregó que la Administración ha debido reconocer los costos estimados o presuntos (art.82 *ejusdem*), en un monto razonable, acorde con el promedio histórico de la utilidad bruta de la actora y del sector económico, que para el caso de la compañía estaba alrededor del 5.2%.

A partir del artículo 683 ídem, destacó que la Administración estableció el costo de venta en \$13.216.168.000, el cual corroboró con su contabilidad -tanto los libros oficiales como el balance de prueba, los auxiliares y la relación de compras-. En ese sentido, calificó como paradójico que la Administración reconociera que la contribuyente pagó a los «guaqueros» por esmeraldas destinadas a exportación y, al mismo tiempo, negara tales pagos como costos de venta. Además, sostuvo que la trazabilidad de las operaciones estaba respaldada por la autoridad minera, mediante certificados de origen para barequeros y por controles del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo. En resumen, los costos se probaron, siendo ilógica e impagable la cifra rechazada (\$4.318.225.000), además de incoherente con los principios constitucionales de justicia, equidad y eficiencia.

Adicionalmente, tanto la liquidación oficial como el requerimiento especial desconocieron el principio de la prevalencia del derecho sustancial sobre las formas previsto en el artículo 228 de la Constitución, el que, de haber aplicado, habría evitado incurrir en costos de ineficiencia. Adujo que tal principio buscaba que las formalidades no impidieran el logro de los objetivos del derecho sustancial, lo que en este caso era la compra lícita de las esmeraldas, con el lleno de requisitos, costos que estaban probados. Así, la omisión de la formalidad del artículo 177-2 del ET no podía justificar, a la luz de la Constitución y los hechos, el desconocimiento de costos en que incurrió la actora, siendo la actuación de la Administración abusiva, pues le impidió el derecho a la justicia; debió prevalecer el derecho sustancial, lo cual no era lesivo para el fisco, pues lo sustancial era que las esmeraldas fueron adquiridas. Adujo que la omisión de la señalada formalidad obligaba a la demandada a establecer que los proveedores existieran y que la operación que generó los costos de venta se hubiera realizado. En tal contexto, destacó que la demandada desechó la hipótesis de los proveedores ficticios. Añadió que si la entidad hubiera actuado diligentemente, habría obtenido los elementos de juicio para aceptar los costos por la compra de esmeraldas.

Indicó que, si bien la Corte se había pronunciado sobre el deber de cumplir aspectos formales en materia tributaria, entre ellas, en la sentencia C-733 de 2003, lo cual ha dado lugar a que muchos operadores tributarios ignoren la prevalencia del derecho sustancial, la propia DIAN exigía a sus funcionarios la observancia de dicho principio (Circular 175 de 2001). En esa línea, anotó que la providencia de la Corte debía ser leída integralmente, entendiendo que las obligaciones formales eran de obligatorio cumplimiento y se convertían en principios esenciales en los casos en que su incumplimiento -en particular

la formalidad del artículo 177-2 ídem- afectara el cumplimiento del derecho sustancial; lo que no ocurría en este caso, pues los intervinientes no evadieron ni incumplieron su deber de declarar y tributar, lo que -aseguró- quedó demostrado en la investigación. Así, el incumplimiento de la obligación formal no impidió recaudar los impuestos a cargo de los contribuyentes que intervinieron en la operación económica ni tampoco verificar la realidad económica y la exactitud de los costos de venta.

Bajo esta ilación, concluyó que el incumplimiento de lo previsto en el artículo *ejusdem* «... no afecta o modifica la forma de la operación comercial, tampoco el resultado económico, financiero y fiscal esperado» y, reprochó que, pese a que la autoridad tenía la potestad de conocer la «verdad sustancial», no lo hizo y prefirió «hacer prevalecer el derecho formal sobre el derecho sustancial», quebrantando los artículos 29, 95.9, 228 y 363 de la Constitución. Alegó que cuando el cumplimiento de una «obligación formal» no incidía en la determinación del impuesto a pagar, debía prevalecer el derecho sustancial sobre el formal y con ello los fines perseguidos por el ordenamiento jurídico, esto es, que los ciudadanos contribuyan con las cargas fiscales conforme a los principios de justicia y equidad (arts. 95.9 y 363 ídem).

Afirmó que el prenotado principio estaba vinculado al de eficacia (art. 3 del CPACA), según el cual las autoridades debían remover obstáculos puramente formales y procurar la efectividad del derecho material. Señaló que las investigaciones tributarias, aunque tenían un procedimiento especial, debían sujetarse a los principios constitucionales como el debido proceso y las garantías procesales a favor del contribuyente, siendo necesario que prevaleciera lo sustancial.

Censuró que la Administración afirmara no ser la autoridad competente en el orden civil o comercial para evaluar o determinar la legalidad de la actividad económica, sino que su deber era velar por el requisito del artículo 177-2 del ET para la procedencia de costos y deducciones; pues la entidad estaba revestida de amplias facultades de investigación cuyo objetivo era asegurar que se investigaran los hechos económicos en orden a determinar la exactitud de lo declarado; estando en consecuencia legitimada para establecer que se trataba de una operación lícita, sin que se pretendiera hacer valer la costumbre como válida en sí misma, solo se buscaba mostrar que no era cierto que la práctica comercial fuera contraria a la ley y, que no resultaba proporcional ni justificada la pena desmedida del desconocimiento de los costos pagados a los proveedores de esmeraldas, respecto de los cuales procuró inclusive que fueran sujetos responsables de la tributación, al exigirles su inscripción en el RUT.

Señaló que la verdad real o material de los hechos económicos que desconoció la Administración estaba probada. Insistió en que efectivamente le pagó a sus proveedores las esmeraldas y que, al ser un producto exportable al momento de su compra, no se generó IVA, luego «... la formalidad de que trata el artículo 177-2 ... no genera efecto que se modifique sustancialmente tanto en términos comerciales como tributarios lo revelado en el denuncia rentístico 2015».

Finalmente, insistió en que no se configuró lesividad ni antijuridicidad material, pues la conducta atribuida no fue dolosa, no afectó el recaudo nacional y no causó daño real al fisco. Señaló que tal principio fue inobservado por la Administración, lo que ponía en riesgo el derecho de defensa y contradicción, pues le correspondía a la Administración demostrar el perjuicio y no al administrado probar que no se produjo un daño.

Sostuvo que, ante la falta de certeza, la autoridad la colocó en una situación de indefensión respecto de sus pretensiones, al desconocer sus argumentos, vulnerando el debido proceso y las garantías procesales. Adujo que la liquidación oficial adoleció de una estructura argumentativa suficiente para identificar el perjuicio fiscal. Concluyó que los actos demandados carecían de razonabilidad, certeza, pertinencia y suficiencia, y que

redujeron la controversia a una mera formalidad, desconociendo la buena fe, la proporcionalidad, la justicia tributaria y la realidad económica sobre la cual debía determinarse su obligación de contribuir.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a la totalidad de las pretensiones⁸. Inicialmente, sostuvo que se encontraron inconsistencias en la contabilidad de la demandante, pues de las verificaciones de las pruebas aportadas en sede administrativa, se establecieron -como indicio de inexactitud- irregularidades en aquella y en los soportes allegados; así, verificado el balance de prueba del 01 de enero al 31 de diciembre de 2015, el libro mayor y balance, se constató que el valor registrado en el renglón 49 *costo de ventas*, de la declaración de renta del año gravable 2015 correspondía al saldo final a 31 de diciembre de tal año, el cual fue corregido en la declaración presentada el 05 de marzo de 2018, por la suma de \$10.564.346.000, sin que la sociedad explicara esa modificación.

Expuso que, con la información suministrada por la contribuyente, verificó los registros contables a través del auxiliar de terceros y el movimiento de las cuentas 1435 «inventarios», correspondiente al registro de la compra, y la cuenta 6205 «costo de ventas/compras», correspondiente al registro de la venta; y, a partir de esa revisión, concluyó que algunos proveedores del año 2015 no estaban inscritos en el régimen común del IVA, estando obligados a hacerlo, y en otros casos no tenían ningún régimen de IVA, lo que permitió determinar que se configuró la consecuencia prevista en el artículo 177-2 del ET, lo que conllevó el rechazo de los costos. Entonces, no se desconoció la realidad de las operaciones, sino que estas estaban incursas en las causales del mencionado precepto, dando lugar al rechazo de los costos. Por ello, la demandante debió exigir a sus proveedores el cumplimiento de los requisitos legales para efectuar la compra y el pago correspondiente, so pena de asumir el costo como no deducible.

Finalmente, señaló que el desconocimiento de la norma no eximía a la demandante de cumplir las exigencias allí previstas, ni estas constituían una mera formalidad. En cuanto a la sanción por inexactitud, afirmó que la contribuyente incluyó costos a los que no tenía derecho por incumplir requisitos especiales de la ley tributaria, lo que implicó la incorporación de datos equivocados que generaron un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar; conducta sancionable a la luz del artículo 647 del ET, razón por la que debía mantenerse la sanción.

En adición, planteó los siguientes argumentos:

-La Administración tributaria si actuó en debida forma al dar aplicación al artículo 177-2 literales a y c del [ET]. Luego de hacer un recuento de las actuaciones adelantadas en sede administrativa previas al requerimiento especial, y describir que la demandante presentó una corrección voluntaria aceptando una adición de ingresos brutos operacionales por un ajuste de precios de transferencia; indicó que de la suma declarada en el renglón 49 *-costos y de prestación de servicios-* en cuantía de \$10.564.346.000, la Administración propuso rechazar \$4.318.225.000, por incumplir el artículo 177-2 del ET literales a) y c), puesto que al verificar los requisitos formales de los proveedores, le solicitó a la actora los soportes de las operaciones de compras para verificar la inscripción en el RUT, evidenciando que estos no se encontraban inscritos en el régimen común de IVA, estando obligados, al haberle efectuado ventas a la demandante por valor individual superior a 3.000 UVT o, que no estaban inscritos en el régimen simplificado para el año 2015; requisitos que no eran una mera formalidad como lo aducía la demandante, sino que constituían la materialización de un derecho sustancial.

⁸ Samai tribunal, índice 28, certificado 935658F1689111B4 3627B9E47C5BB6B1 4A501306E0831198 9B49AE00172C30E5 (zip) 1 (pdf) pp. 1 a 16.

Respecto de la procedencia de desconocer costos o deducciones en operaciones gravadas con IVA cuando no se acreditara la inscripción en el RUT como responsable del régimen simplificado invocó doctrina DIAN 091001 de 2007 y la sentencia del 19 de mayo de 2016 (exp. 20389, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), tras lo que concluyó que la Administración actuó en debida forma al aplicar el artículo 177-2.

-Las pruebas y valoración probatoria realizada por la autoridad tributaria, si demuestran el rechazo de los costos y gastos de venta a la demandante. Afirmó que, conforme con los artículos 772 y 774 del ET, los libros de contabilidad constituían prueba a favor del contribuyente siempre que se llevaran en debida forma y cumplieran las condiciones previstas en esta última disposición. Así, al advertir irregularidades, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, trasladó a la contribuyente la carga de probar las operaciones cuestionadas. Indicó que realizó una comprobación de las operaciones con base en los medios probatorios recaudados y, luego de valorarlos, concluyó que la demandante incluyó en su declaración datos que no se ajustaban a la realidad, por lo que rechazó las deducciones declaradas. Agregó que los indicios eran medios de prueba admisibles en materia tributaria (arts. 240, 241 y 242 del CGP), que permitían inferir un hecho desconocido a partir de hechos o circunstancias conocidas, mediante una operación lógica basada en reglas de experiencia o principios técnicos.

Manifestó que las pruebas obtenidas fueron suficientes para rechazar el costo, a cuyos efectos, relacionó acta de visita al contribuyente, libro mayor y balance de enero a diciembre de 2015, facturas y soportes, auxiliares de cuentas 1435, 6205, 2205 y 4135, actas de visita, requerimiento ordinario, respuestas allegadas, plan de auditoría, consulta del RUT de proveedores del año 2015, listado de proveedores no inscritos, informe final, requerimiento especial y su respuesta, los actos demandados y el recurso de reconsideración. Afirmó que con fundamento en su valoración conjunta y en ejercicio de sus facultades evidenció el incumplimiento del requisito del artículo 177-2 del ET para la procedencia de costos y deducciones. Añadió que la costumbre comercial no podía oponerse a la ley, especialmente cuando esta era clara y expresa.

Cuestionó que la demandante afirmara que la entidad no utilizó sus facultades para verificar la trazabilidad del costo, pues bastó con la consulta del RUT de los proveedores para evidenciar que algunos no estaban inscritos en el régimen del IVA y otros ni siquiera en el RUT, de modo que con la simple verificación del sistema MUISCA y con los cruces de información, se demostró el incumplimiento de los requisitos para aceptar los costos de las compras a los «guaqueros». Agregó que el parágrafo 1 del artículo 499 del ET exigía que los responsables del entonces régimen simplificado debían inscribirse previamente en el régimen común para celebrar contratos de venta de bienes o prestación de servicios por valor individual superior a 3.500 UVT; de modo que, si el contribuyente no cumplía esa regla, no podía deducir los pagos efectuados al contratista y, por otra parte, el artículo 177-2 ibidem, como mecanismo de control, disponía que los contribuyentes de renta estaban obligados a exigir la constancia de inscripción de sus proveedores en el régimen simplificado o común. En ese marco, concluyó que realizó una debida valoración probatoria y que el rechazo de costos obedeció al incumplimiento de requisitos legales, sin vulnerar la prevalencia del derecho sustancial, pues la aplicación del artículo 177-2 ídem correspondía a la materialización efectiva de un derecho de tal naturaleza.

-Si es procedente la imposición de la sanción por inexactitud. Sostuvo que, acorde con los hechos fácticos, probatorios y jurídicos expuestos en los actos demandados, encontró inexactitud en los datos declarados, lo que generó un menor impuesto y un saldo a favor en lugar de un saldo a pagar; lo que implicaba la sanción del artículo 647 del ET -cuyo texto reprodujo al igual que el del artículo 648, ídem-.

Sostuvo que los medios de prueba recaudados durante la actuación administrativa permitieron atribuir inexactitud a la conducta de la actora, al demostrarse la falta de correspondencia entre la operación económica y la liquidación efectuada en la declaración privada. Además, indicó que se acreditó que la contribuyente omitió registrar en debida forma las «glosas» determinadas por la Administración e incluyó en su declaración conceptos sin sustento en la realidad, distorsionando su base gravable. Así, la conducta consistente en registrar costos de venta y «prestación de servicios» sin contar con las pruebas y documentos que los soportaran hacía procedente mantener la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones de la actora⁹. A partir de la documentación comprobatoria del año 2015 que detallaba los nombres de los principales proveedores de esmeraldas y de los RUT, validó el incumplimiento del artículo 177-2 (letras a. y c.) del ET, lo que era obligatorio para la aceptación de costos y deducciones relacionados con las compras a proveedores de bienes gravados con IVA y, en línea con ello, determinó que debía mantenerse la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal¹⁰.

-Si los costos de ventas y de prestación de servicios declarados ... que fueron rechazados ...se hallan soportados probatoriamente, a cuyo efecto deberá verificarse si los proveedores de la contribuyente se encuentran inscritos en el régimen común o simplificado del IVA y si tal inscripción constituye un factor determinante para aceptar dichos costos. Destacó que su naturaleza jurídica era la de una sociedad de comercialización internacional (SCI) que para ejercer su actividad debía someterse a la revisión y aprobación de entidades estatales, entre ellas la DIAN; ahora, desde que obtuvo la inscripción, autorización y habilitación, había realizado sus operaciones con sujeción total a las normas que la regulaban, entre ellas los artículos 479 y 481 del ET, sin ninguna sanción por su impecable operación de comercio internacional. Adujo que contar con la habilitación como SCI le daba derecho de hacer compras nacionales a proveedores que no estuvieran obligados al IVA conforme lo determinaba el señalado artículo 479 ídem; de ahí que lo menos importante para la operación comercial fuera el régimen en el que estuvieran inscritos sus proveedores, ya que las ventas estaban excluidas de dicho impuesto, no por el producto, sino por el propósito de la exportación al que eran sometidas.

Adujo que las operaciones comerciales no solo no estaban gravadas con IVA, sino que además no estaban sometidas a retención en la fuente, lo que evitaba que los proveedores se vieran afectados por el hecho de no vender sus bienes a compañías del exterior a través de una exportación directa. Arguyó que la Administración olvidó que estaba revestida de amplias facultades para establecer la exactitud de lo declarado, así como la conformidad de los hechos con la ley y que la operación fuera lícita. Precisó que no era cierto que la práctica comercial fuera contraria a la ley, como lo quiso hacer parecer la demandada -oficina de liquidación-. Agregó que se desconocían las normas tributarias de exención por finalidad, previstas en el artículo 479 ídem, e insistió en que no resultaba proporcional ni justificada la desmedida pena de desconocerle los costos de venta efectivamente pagados a los proveedores de esmeraldas, cuando además procuró que estos fueran responsables de tributar, al exigirles su inscripción en el RUT, para poder

⁹ Samai tribunal, índice 37, certificado 440E3388F48D66A1 DB2FAC5FDBB4FB06 577946BBF848ECE6 1E0111B623F19754 (pdf) pp. 6 a 20.
¹⁰ Samai tribunal, índice 40, certificado 9C61269D4E52CFDD C1013F4F4E83A55F 6658D92C2ADD097C 8599178239F0EE97 (pdf) pp. 1 a 13.

comercializarles sus esmeraldas, aun cuando para esos terceros se tratara de una única venta en el período fiscal.

En esa línea, indicó que le exigió a los vendedores el registro efectivo ante las alcaldías en el Registro Único de Comercializadores de Minerales -Rucom-, no siendo posible que se le atribuyeran los errores que los funcionarios hubieran cometido o hubieran hecho incurrir a los proveedores; sobre todo cuando era claro que las operaciones realizadas con estos no tenían afectación en materia de IVA, solo en el impuesto de renta. Alegó que la Administración reconocía que la sociedad obtuvo ingresos por las ventas certificadas de las esmeraldas que fueron compradas legal y legítimamente; de modo que reconocía que la exportación se efectuó, existiendo prueba que lo confirmaba.

Así, era la DIAN la llamada a demostrar que la actora ocasionó un daño antijurídico al fisco, lo cual no sucedió. En cambio, se demostró ampliamente que la sociedad pagó a los proveedores por las esmeraldas, las que, por ser bienes exportables, no generaron IVA al momento de su compra. Así, la formalidad de que trataba el artículo 177-2 del ET no generaba efecto alguno que modificara lo declarado en el año 2015.

-Si es o no procedente la sanción por inexactitud impuesta por la entidad demandada. Señaló que la sanción por inexactitud superaba el ajuste total de los costos de venta, «alzándolo hasta un 53%», resultando un valor irracional financiera y fiscalmente. Adujo que la entidad debió reconocer y valorar la verdad de los hechos económicos y comerciales ocurridos que demostraban que la sociedad incurrió en costos por la adquisición de esmeraldas que efectivamente destinó a las exportaciones probadas, lo cual generó los ingresos declarados en 2015. Afirmó que se omitió aplicar el principio de lesividad al momento de analizar las pruebas y sancionarla, pese a que las altas cortes han indicado que se requiere probar que la omisión del artículo 177-2 del ET produjo un daño.

Manifestó que debía respetarse la real existencia del resultado comercial obtenido; y arguyó que lo analizado en la sentencia SUJ-4005 de 2020 reforzaba la injusticia pretendida por la Administración al desconocer los costos, causados por la compra de esmeraldas posteriormente exportadas, y desestimar la realidad de la operación y la «renta producida» oportunamente. Afirmó que la sanción no solo afectaba la rentabilidad del negocio, sino la posibilidad de continuar desarrollando el objeto social, al punto de causar su terminación legal.

-Hechos probados realmente. Destacó que en el trámite administrativo y judicial se demostró que las esmeraldas fueron efectivamente compradas, pagadas y documentadas, así como que los bienes fueron exportados, que la renta derivada de esa actividad fue declarada y que la sociedad se encontraba reconocida como comercializadora internacional, cumplía los requisitos legales para desarrollar su actividad y gozaba de «beneficios y exenciones legales y tributarias especiales». En ese marco, persistió en que la disposición usada para desconocer los costos e imponer la sanción por inexactitud era una norma de cumplimiento formal que no resultaba aplicable a la actividad desarrollada por la sociedad, pues el artículo 177-2 del ET regulaba el desconocimiento de costos y gastos por pagos correspondientes a operaciones gravadas con IVA, mientras que las operaciones realizadas por la demandante eran exentas, en tanto estaban destinadas a ser exportadas. Por tanto, la aplicación de esa norma era improcedente.

Finalmente, solicitó revisar el contenido total de la demanda y sus anexos para establecer la «verdad real» de lo ocurrido «comercial y contablemente», así como los medios de conocimiento aportados por la demandada que determinan la «verdad procesal».

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal¹¹.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Previo a decidir, se advierte que, habiendo sido derrotada la ponencia inicial y atendiendo la posición mayoritaria, que incluye la participación de un conjuez (índice 15 de Samai), juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos acusados, atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó sus pretensiones.

Problema jurídico

2- Corresponde a la Sala establecer en los términos del recurso: (i) si resultaba improcedente rechazar los costos de venta declarados por la demandante por el incumplimiento de lo previsto en las letras a. y c. del artículo 177-2 del ET, por ser inaplicable la disposición a las operaciones de compra de esmeraldas no sujetas al IVA por ser destinadas a la exportación; (ii) si el rechazo fue indebido, dado que se demostró la compra efectiva de la mercancía, su pago, documentación y exportación, su condición de SCI, así como la declaración oportuna de los ingresos asociados, sin que se hubiera acreditado un daño al fisco; de modo que se dio prevalencia a un requisito formal sobre lo sustancial y (iii) si la sanción por inexactitud fue improcedente, porque la demandada debió reconocer y valorar la verdad de los hechos que demostraban que la sociedad incurrió en costos por la adquisición de esmeraldas efectivamente destinadas a exportaciones; y, por haber inobservado el principio de lesividad, por cuanto no se demostró que se causara un daño al fisco.

Análisis del caso concreto

3- Partirá la Sala de señalar que los actos demandados fundaron el rechazo de los costos de venta por compra de esmeraldas, en el incumplimiento de los requisitos previstos en las letras a. y c. del artículo 177-2, en concordancia con el parágrafo 1 del artículo 499 del ET (índice 28 de Samai del tribunal). Así, por razones metodológicas, la Sala abordará en conjunto los problemas jurídicos i) y ii) dada su conexión temática.

Al respecto, la apelante adujo que contar con la habilitación como sociedad de comercialización internacional le daba derecho a efectuar compras nacionales a proveedores que no estuvieran obligados al IVA según lo previsto en el artículo 479 del ET, y por ello, lo menos importante para la operación comercial era el régimen en el que estuvieran inscritos sus proveedores, ya que las ventas estaban excluidas de IVA, no por el producto, sino por el propósito de la exportación al que eran sometidas. En esa línea, argumentó que el artículo 177-2 del ET era una norma de cumplimiento formal que no resultaba aplicable a la actividad desarrollada por la sociedad, puesto que tal disposición regulaba el desconocimiento de costos y gastos por pagos correspondientes a operaciones gravadas con IVA, mientras que las operaciones realizadas por la demandante eran exentas, en tanto estaban destinadas a ser exportadas.

Igualmente, señaló que era indebido el rechazo, puesto que se demostró la compra de la mercancía, su pago, documentación y exportación, su condición de SCI y la declaración oportuna de los correspondientes ingresos; sin haberse acreditado un daño al fisco, con lo cual se dio prevalencia a un requisito formal sobre lo sustancial. Adujo que la

¹¹ Samai CE, Índice 22, certificado 954F77321E0A1C1E 3A7825F381F826C0 D9629F610C48598C DE10A344500789BE (pdf) p. 1.

demandada omitió ejercer sus potestades de fiscalización en procura de establecer la exactitud de lo declarado; alegó que la pena impuesta - desconocimiento de los costos de las esmeraldas- fue desproporcionada e injustificada, pues inclusive procuró que sus proveedores fueran «*sujetos activos y responsables de tributación*», pues les exigió la correspondiente inscripción en el RUT y el RUCOM. Alegó que era la Administración la que debió acreditar el daño antijurídico causado al fisco, lo que no ocurrió.

Por su parte, la demandada indicó que constató que la actora efectuó compras de esmeraldas durante el año 2015 con algunos proveedores que no estaban inscritos en el régimen común ni en el simplificado del IVA, pese a estar obligados a ello, conforme a la normativa vigente. A partir de ello, indicó que se configuró la consecuencia establecida en el artículo 177-2 del ET -letras a. y c.-, en concordancia con el parágrafo 1 del artículo 499 ibidem, consistente en el desconocimiento de los costos declarados por la actora por tales transacciones.

El tribunal coincidió con la postura de la demandada, pues, atendiendo la documentación probatoria del año 2015 que detallaba los nombres de los principales proveedores de esmeraldas y los RUT, estimó incumplidos los literales a. y c. del artículo 177-2 del ET, lo cual era obligatorio para la aceptación de costos y deducciones relacionados con las compras a proveedores de bienes gravados con IVA.

3.1- Con miras a dirimir el debate, se precisa que las letras a. y c. del artículo 177-2 del ET, en la versión vigente para la época de los hechos, establecían que «[n]o son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA: a) Los que se realicen a personas no inscritas en el régimen común del [IVA] por contratos de valor individual y superior a 3.300 UVT en el respectivo período gravable; ... c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado...».

Al respecto, esta judicatura ha precisado que los contribuyentes que pretendan imputar como costo o deducción los pagos derivados de compras de bienes o servicios gravados con IVA efectuados a personas naturales, deben exigir y conservar copia del RUT del proveedor, a fin de acreditar que al momento de la transacción, estos se encontraban inscritos en el régimen común o simplificado del impuesto -hoy responsables y no responsables del IVA, respectivamente-, según corresponda, so pena de su rechazo, en la medida en que se trata de requisitos sustanciales previstos en la ley, cuyo cumplimiento debe ser verificado por la autoridad -sentencias del 19 de mayo de 2016¹², y del 21 de agosto de 2019¹³-. Así, el contenido del artículo *ibidem* «... no es una mera formalidad, sino un presupuesto del derecho sustancial exigido para la procedencia del costos, que se concreta en una carga para el contribuyente, que no puede omitirse, aun cuando el monto discutido sea una cuantía mínima»¹⁴

No obstante, por expresa disposición legal, tal exigencia solo es aplicable respecto de las «... operaciones gravadas con el IVA» y no respecto de aquellas que no generan dicho gravamen, como es el caso de las operaciones catalogadas como exentas por la ley. Al respecto, resulta pertinente recordar que, a los efectos del IVA, la normativa tributaria determina tres clases de operaciones: (i) gravadas, que son aquellas que generan el impuesto al realizarse el hecho imponible, el cual se tasa a la tarifa general o a una diferencial; (ii) exentas, son aquellas que expresamente ha determinado la ley con tal carácter, lo que implica que aunque se enmarcan en el hecho imponible, no generan IVA, pese a lo cual, otorgan derecho a impuestos descontables y a devolución [en las ventas

¹² Sentencia del 19 de mayo de 2016, exp. 20389, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia Reiterada, entre otras, en las sentencias del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García); 11 de julio y 10 de octubre de 2019 (exps. 23373 y 21789, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); 21 de agosto de 2019 (exp. 21027, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); y del 09 de julio de 2021 (exp. 25061, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

¹³ Sentencia del 21 de agosto de 2019, exp. 21027, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁴ Sentencia del 06 de julio de 2023, exp. 26945, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

cuando se realizan a nivel de productor]; y (iii) las excluidas, que como en el caso anterior, la propia ley las ha identificado expresamente con dicho carácter; y que no obstante darse el hecho generador, no causan el IVA; solo que, a diferencia de las operaciones exentas, no otorgan derecho a impuestos descontables.

Sin perjuicio de lo anterior, resulta pertinente clarificar que la alusión a las operaciones exentas con derecho a devolución, como «operaciones gravadas a tarifa cero», que ha sido efectuada en algunas providencias y que se observa en algunos sectores doctrinarios, corresponde exclusivamente a una construcción conceptual que, por sí sola, no tiene la entidad de convertir una operación exenta (sin IVA) en gravada, pues no puede omitirse que la operación exenta o excluida supone la liberación del deber tributario de recaudar el IVA, lo que difiere sustancialmente de la operación gravada que implica todo lo contrario.

La prenotada asimilación conceptual a operaciones gravadas con -«tarifa cero»- solo tiene como propósito explicar el derecho a descontables de las operaciones exentas a nivel de productor, en el marco del artículo 488 ídem, que señala que los bienes y servicios que otorgan derecho a descontables deben constituir costo o gasto en renta y destinarse a una operación gravada con IVA. Sin embargo, tal formulación conceptual no tiene la virtualidad de enervar la no generación de IVA en tales operaciones, ni mucho menos de enmarcarla como una operación gravada a efectos de aplicar una norma limitativa, como es el caso del artículo 177-2 del ET, pues tales disposiciones exigen un criterio de interpretación restrictivo; no pudiendo extenderse su alcance más allá de los supuestos previstos por el legislador, en privilegio del principio de legalidad y de la prohibición de la analogía en materia impositiva.

Lo anterior, sin perjuicio de que el contribuyente acredite que la operación no es gravada con IVA -operaciones exentas o excluidas- a los efectos de enervar cualquiera de las exigencias establecidas en el artículo *ibidem* (sentencia del 08 de mayo de 2025, exp. 29168, CP: Wilson Ramos Girón); sin embargo, para el caso bajo análisis, tal aspecto no fue discutido ni mucho menos desvirtuado, pues, como insistentemente lo señaló la actora, la demandada no demostró que las operaciones de compra y las posteriores exportaciones no se hubieran llevado a cabo. Tampoco fue un hecho controvertido la naturaleza de la actora como sociedad de comercialización internacional, con lo cual, las transacciones de compras de esmeraldas tuvieron la entidad de ser exentas del IVA y, a partir de ello, las exigencias del artículo 177-2 del ET eran inaplicables, lo cual resulta suficiente para dar prosperidad al cargo de apelación.

Habiendo sido desestimada la glosa que originó el mayor impuesto, la sanción por inexactitud deviene improcedente, sin que se requiera de análisis adicional.

Con fundamento en lo analizado, la Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar declarará la nulidad de los actos demandados. Como restablecimiento del derecho declarará la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2015.

Conclusión:

4- La Sala establece como criterio interpretativo de esta providencia que los requisitos previstos en el artículo 177-2 del ET para la procedencia de costos y deducciones solo aplican respecto de operaciones gravadas con IVA, esto es, aquellas que generen el impuesto a la tarifa general o diferencial, lo que no incluye las operaciones que el legislador haya determinado como exentas.



Costas

5- Conforme con la posición mayoritaria de la Sala¹⁵ y al Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025 del CSJ, se condenará en costas a la demandada en ambas instancias, por resultar vencida en el juicio. A tal efecto, se tasan las agencias en derecho en un salario mínimo a la ejecutoria de esta providencia para ambas instancias. En consecuencia, se ordenará al tribunal tramitar el correspondiente incidente de liquidación, de conformidad con lo previsto en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar, disponer:

Primero. Declarar la nulidad de los actos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del período 2015, presentada por la demandante.

2. **Condenar** en costas a la demandada en ambas instancias. A tal efecto, se fijan las agencias en derecho en el equivalente a un salario mínimo a la ejecutoria de la presente providencia para ambas instancias. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

3. **Reconocer** personería al abogado Guillermo García Parra, como apoderado de la demandada, en los términos del poder que le fue conferido (índice 23 de Samai).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase 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
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Conjuez

La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

¹⁵ Sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón).