



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Amaya Torres, María Fernanda
Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia
Revista de derecho fiscal, núm. 24, 2024, Enero-Junio, pp. 227-249
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.10>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684377746012>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto



Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia

Fictitious Suppliers and their Tax Penalty Regime in Colombia

Fornecedores fictícios e o regime de sanções fiscais na Colômbia

MARÍA FERNANDA AMAYA TORRES*

* Abogada de la Universidad Externado de Colombia. Correo electrónico: amayamaria381@gmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/my-orcid?orcid=0009-0004-2044-9048>
DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n24.11>

Resumen

En este artículo se busca estructurar y compilar la información disponible sobre el régimen sancionatorio imponible a las personas declaradas como proveedores ficticios, haciendo especial énfasis en la aplicación de las normas efectuada por la jurisprudencia del Consejo de Estado, en particular en la resolución de casos concretos. Para ello se estudiarán las sanciones consagradas en los artículos 671, 647 y 648 del Estatuto Tributario, la jurisprudencia del Consejo de Estado en la materia y la doctrina emitida por la DIAN. Por último, se realiza una breve referencia a la facturación electrónica como mecanismo para combatir el fraude y la evasión fiscal realizada por medio de estos proveedores.

Palabras clave: proveedores ficticios, régimen sancionatorio, jurisprudencia, Consejo de Estado, facturación electrónica.

Abstract

The purpose of this article is to structure and compile the available information on the penalty regime applicable to individuals declared as fictitious providers, with special emphasis on the application of the rules carried out by the jurisprudence of the State Council, particularly in the resolution of specific cases. To achieve this, it will study, the sanctions established in articles 671, 647 and 648 of the Tax Statute; the jurisprudence of the State Council on the matter and the doctrine issued by the DIAN. Finally, a brief reference is made to electronic invoicing as a mechanism to combat fraud and tax evasion carried out through these suppliers.

Keywords: Fictitious Suppliers, Penalty Regime, Jurisprudence, State Council, Electronic Invoicing.

Resumo

O presente artigo pretende estruturar e compilar a informação disponível sobre o regime sancionatório aplicável às pessoas declaradas como fornecedores fictícios, com especial destaque para a aplicação das normas emanadas da jurisprudência do Conselho de Estado, nomeadamente na resolução de casos concretos. Para o efeito, serão estudadas as sanções consagradas nos artigos 671º, 647º e 648º do Estatuto Fiscal; a jurisprudência do Conselho de Estado sobre a matéria e a doutrina emitida pelo DIAN. Por fim, é feita uma breve referência à faturação eletrónica como mecanismo de combate à fraude e evasão fiscal praticada através destes prestadores.

Palavras-chave: fornecedores fictícios, sanções, jurisprudência, Conselho de Estado, faturação eletrónica.

Introducción

En Colombia, tal como lo menciona *Portafolio* (19 de abril de 2021), se presentan casos de personas o entidades que facturan ventas o prestan servicios simulados o inexistentes con el objetivo de que algunos contribuyentes las presenten en sus declaraciones tributarias y efectúen deducciones para disminuir el monto de los impuestos que tienen que pagar.

Esta conducta se encuentra tipificada como infracción y aparece en el artículo 671 del Estatuto Tributario. Dentro de este se afirma que la Administración, una vez cuente con los elementos probatorios necesarios, podrá sancionar a dichas personas o entidades y las declarará proveedores ficticios por un término de 5 años.

En 2021, un total de 506 empresas fueron objeto de esta sanción y, en Bogotá, a 850 sociedades se les adelantó proceso de investigación por presentar irregularidades que no fueron subsanadas y no atendían los requerimientos de la autoridad tributaria (*Portafolio*, 22 de septiembre de 2021).

En este artículo se analiza el régimen sancionatorio tributario estipulado para las personas declaradas como proveedores ficticios, así como para aquellas personas o entidades que efectúen gastos o compras a estos. Se aborda su regulación normativa y lo expuesto por la jurisprudencia sobre el particular y en casos concretos, habida cuenta que su utilización pone en grave riesgo el equilibrio fiscal y económico del país, debido a las cuantiosas sumas que deja de percibir la administración de estos contribuyentes.

Al final, se busca determinar el alcance del régimen sancionatorio para proveedores ficticios a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Con este propósito, se efectúa una definición de proveedor ficticio y se profundiza en las sanciones particulares que consagra el Estatuto Tributario, haciendo especial énfasis en la sanción por inexactitud consagrada en los artículos 647 y 648, y se examinan los pronunciamientos emitidos por la jurisprudencia contenciosa y los conceptos emitidos por la DIAN.

Finalmente, se hará referencia a la facturación electrónica y su utilización como medio de combate del fraude, además de la evasión fiscal llevada a cabo a través de proveedores ficticios.

I. Del proveedor ficticio

Los proveedores ficticios, como lo menciona la DIAN en su Concepto 41700 de 2011, son aquellas personas naturales o jurídicas que se dedican a la fabricación y expedición de facturas falsas, esto con la finalidad de simular operaciones de prestación de servicios y que los adquirentes de las mismas puedan reducir considerablemente el monto de los impuestos que deben pagar al presentar sus declaraciones tributarias.

Esta modalidad de fraude le cuesta al Estado colombiano miles de millones de pesos anualmente, lo que implica una fuerte disminución del recaudo proveniente del pago de impuestos por parte de los contribuyentes. En este sentido, solamente en 2023, el trabajo

articulado de la Fiscalía, la Policía Nacional y la DIAN permitió dismantelar una red criminal que sistemáticamente y mediante la creación de empresas fachadas y la falsificación de facturas, venía defraudando al Estado por más de 2,3 billones de pesos. Dicha organización criminal, al parecer, creó nueve empresas ficticias dedicadas a la reclamación ilícita de impuestos descontables de IVA e impuestos de renta y complementarios, con las cuales expidió facturas falsas por más de 40.000 millones de pesos anuales (Compliance, s. f.).

Asimismo, en 2021 y como referencia *Portafolio* (22 de septiembre de 2021) al respecto, el Estado logró recuperar 12.000 millones de pesos de una red fraudulenta, cuyo *modus operandi* consistía en simular ventas a comercializadoras internacionales y, a su vez, presentar solicitudes fraudulentas de devolución del IVA a través de empresas creadas para este propósito.

Esto denota la singular gravedad de dichas conductas y la imperativa necesidad de no restarle importancia a las consecuencias fiscales y sociales que implica la utilización de proveedores ficticios.

A. La sanción de declaración de proveedor ficticio

Esta sanción se encuentra establecida en el artículo 671 del Estatuto Tributario e implica que las personas o entidades que emitan facturas por ventas o servicios simulados o inexistentes serán considerados proveedores ficticios por la administración tributaria, calificación que se mantendrá durante un período de cinco años (Decreto Ley 624 de 1989).

Es importante destacar que dicha calificación tiene un impacto significativo, pues las compras o gastos realizados a estos proveedores no podrán ser deducidos en el impuesto sobre la renta ni generarán derecho a impuestos descontables sobre las ventas. Por lo tanto, cualquier intento de deducir estas transacciones en las declaraciones tributarias, basándose en compras o gastos a proveedores ficticios, constituirá una de las causales para la imposición de la sanción por inexactitud. Cuestión que será abordada a continuación.

B. La sanción por inexactitud en el Estatuto Tributario

El ordenamiento tributario colombiano establece la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias. Esta sanción se aplica cuando hay discrepancia entre los valores declarados por el contribuyente y los valores determinados por la DIAN, debido a que el contribuyente ha proporcionado información que no refleja fielmente su realidad económica.

Es menester aclarar que, tal y como se precisó en el apartado referente a las sanciones, su configuración requiere de varios presupuestos como son:

- Tener la condición de declarante.
- Haber declarado en los plazos establecidos por la ley o extemporáneamente.

- Y que la administración tributaria, con base en sus facultades de fiscalización, haya determinado que, respecto de lo declarado, existe un menor saldo a favor o un mayor impuesto a pagar a favor de la administración.

Sin embargo, el menor saldo a favor o mayor impuesto a pagar debe surgir como consecuencia de ciertas causales establecidas por el legislador.

1. CAUSALES DE IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN

Las causales que justifican la imposición de la sanción por inexactitud se encuentran establecidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario. En términos generales, la sanción se aplica a aquellos casos en los que se utilizan datos o elementos falsos, incorrectos, incompletos o distorsionados en las declaraciones tributarias o informes presentados a las oficinas de impuestos. Estos términos, en última instancia, indican que se incluyen gastos que no existen como costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, sin tener fundamento legítimo. Esto puede deberse a varias razones: o bien los gastos no existen en realidad, o aunque existan, no se han respaldado adecuadamente, o bien, aunque se hayan respaldado, no se ajustan a las disposiciones legales del Estatuto Tributario que les otorgan validez y efecto (Consejo de Estado, sentencia 18109 de 2012).

En este sentido, la norma consagra seis infracciones tributarias que, una vez configuradas, dan lugar a la imposición de la sanción:

- La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
- No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
- La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
- La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la DIAN, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
- Las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como proveedores ficticios e insolventes.
- Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas, aunque no exista impuesto a pagar (Decreto Ley 624 de 1989).

Dicho esto, la Ley 1819 de 2016 introdujo una causal relacionada con la realización de compras o gastos a proveedores ficticios. Aquellos que incurran en dicha conducta pueden ser sancionados por la administración tributaria en los términos del artículo 648. Dicho artículo se va a analizar dado que establece la cuantía de la sanción por inexactitud.

2. CUANTÍA DE LA SANCIÓN

El artículo 648 establece de manera general que la sanción por inexactitud corresponderá al 100 % de la diferencia entre el impuesto a pagar declarado por el contribuyente y el determinado en la liquidación oficial. Sin embargo, en el caso de incurrir en la causal consistente en efectuar compras o gastos a proveedores ficticios, la sanción se incrementará al 160 % de la diferencia entre el impuesto a pagar declarado y el determinado en la liquidación oficial. Esto, como consecuencia de la gravedad que reviste simular operaciones y expedir facturas con el fin de defraudar a la administración tributaria. Sin embargo, el monto de la sanción puede reducirse siempre que el contribuyente, dentro de los plazos establecidos por la ley, corrija su declaración en los términos propuestos por la DIAN, como se verá inmediatamente (Decreto Ley 624 de 1989).

3. REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN

Como fue mencionado, la sanción por inexactitud puede reducirse de acuerdo con el comportamiento desplegado por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización adelantado por la DIAN. En este contexto, el Estatuto Tributario, en su artículo 709, contempla que la sanción se disminuirá a una cuarta parte del monto determinado por la administración si el contribuyente, con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, corrige su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida.

De manera similar, el artículo 713 establece una reducción del 50 % en la sanción si el contribuyente, dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, corrige su declaración y acepta los hechos planteados por la administración tributaria. Es decir, en el caso en que una persona natural o jurídica realice compras o gastos con proveedores ficticios, para simular operaciones inexistentes, podrá reducir el monto de la sanción siempre y cuando corrija su declaración en los momentos procesales establecidos por la norma.

Por último, se debe hacer referencia a las causales eximentes de responsabilidad, contempladas en la ley para la sanción por inexactitud, cuestión de gran relevancia puesto que permite, a quien acredite su existencia, exonerarse del pago de la misma.

4. CAUSALES DE EXONERACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Finalmente, se considera estudiar las causales de exoneración establecidas en la normativa tributaria para la sanción por inexactitud. En relación con esto, el párrafo segundo del artículo 647 del Estatuto Tributario establece que:

no se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la

apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos denunciados sean completos y verdaderos.

Bajo este marco, el Consejo de Estado, a través de su jurisprudencia, ha desentrañado el significado de esta causal de exoneración y, a su vez, ha determinado cuáles son los criterios para considerar que no se tipifica la causal. Así pues, de acuerdo con el Consejo de Estado, en su sentencia 19851 de 2016, se determinó que la procedencia de la causal se encuentra sujeta a la concurrencia de dos requisitos.

El primero consiste en que la declaración tributaria haya sido presentada por el contribuyente con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Lo anterior implica que dicha declaración debe contener todos los elementos necesarios para determinar la obligación tributaria. Y, en segundo lugar, el contenido de la misma debe soportarse en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Claramente dicha interpretación debe referirse a la interpretación del derecho y no a la existencia de los hechos discutidos.

Bajo este entendido, la sala consideró que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable debe verificarse el cumplimiento de los siguientes presupuestos:

- Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.
- Es menester contar con una posición jurídica sostenida por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.
- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si, la norma que admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.
- La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible (Consejo de Estado, sentencia 19851 de 2016).

En resumen, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria, derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, se configura una vez se ha verificado que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces, y que brindó una interpretación razonable de la norma sobre la base de los criterios descritos (Consejo de Estado, sentencia 19851 de 2016).

Ahora bien, dicho lo anterior, se debe abordar el estudio de las sentencias proferidas por el Consejo de Estado con relación a la imposición de las sanciones vistas, de manera que se deberá realizar un breve resumen de las mismas y a resaltar sus puntos más importantes.

II. Desarrollo jurisprudencial sobre el régimen sancionatorio aplicable a los proveedores ficticios

En este punto, después de haber abordado las sanciones contempladas para quienes efectúan compras o gastos a proveedores ficticios, corresponde analizar los pronunciamientos jurisprudenciales proferidos por el Consejo de Estado al respecto.

A. Sentencia del 15 de junio de 2017 (expediente 21864)

Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez

Actor: Efraín Aguilar Hernández

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes.* El 12 de agosto de 2010, Efraín Aguilar Hernández presentó su declaración de renta correspondiente a 2009, en la cual declaró un impuesto de \$988.000. Sin embargo, el 2 de junio del año siguiente decidió corregir dicha declaración inicial, aumentando el monto del impuesto a pagar a \$18.409.000, con el objetivo de acogerse al beneficio de auditoría contemplado en la ley. A pesar de esto, la DIAN emitió un requerimiento especial, proponiendo el desconocimiento de los costos incurridos por Aguilar Hernández, argumentando que se trataba de compras de chatarra simuladas o fraudulentas. En respuesta a dicho requerimiento, el señor Aguilar Hernández alegó que su declaración privada era definitiva, pues ya se había acogido previamente al beneficio mencionado. Además, argumentó que la pretensión de desconocer las compras se basaba en una indebida valoración probatoria.

En consecuencia, la administración tributaria profirió liquidación oficial de revisión, determinando el impuesto conforme a la propuesta efectuada en el requerimiento especial. Como resultado, el señor Aguilar Hernández interpuso demanda contra la DIAN, basándose en los mismos argumentos presentados contra el requerimiento especial.

Finalmente, el 17 de septiembre de 2014 el Tribunal Administrativo de Boyacá profirió sentencia denegando las pretensiones del señor Aguilar Hernández.

b. *Problema jurídico:*

- ¿Se encontraba en firme la declaración de corrección presentada por el señor Efraín Aguilar Hernández cuando se profirió requerimiento especial por parte de la DIAN?
- ¿Era procedente el rechazo de la totalidad de los costos declarados por el señor Efraín Aguilar Hernández y la imposición de la sanción por inexactitud?

c. *Análisis jurídico:* El Consejo de Estado confirmó la sentencia apelada teniendo como eje central los siguientes argumentos:

- La declaración de corrección no se encontraba en firme al momento de los hechos, dado que el beneficio de auditoría debe ser solicitado con la declaración inicial, es decir, los requisitos exigidos por la norma se deben cumplir con la presentación de la primera declaración.
- La DIAN puede desconocer los costos y gastos declarados, de probarse que las operaciones que los sustentaron eran simuladas o ficticias. Para ello no se requiere haber efectuado previamente la calificación de proveedor ficticio.
- Se mantuvo la sanción por inexactitud por la causal 1.º del artículo 647 del Estatuto Tributario, es decir, por declarar costos inexistentes de compra de chatarra, dado que existían pruebas directas de carácter documental y testimonios de terceros que

demostraban que las compradas efectuadas eran simuladas. Esto, teniendo en cuenta que ninguno de los proveedores de Aguilar Hernández tenía la calificación de proveedor ficticio.

B. Sentencia del 5 de abril de 2018 (expediente 21752)

Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez

Actor: Agroindustrial del Tolima S.A.

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes.* El 26 de enero de 2019, la sociedad Agroindustrial del Tolima S.A. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre de 2008. En dicha declaración se registraron costos por compras gravadas por un total de \$342.898.000 y se incluyeron impuestos descontables por operaciones gravadas por \$54.864.000. Posteriormente, el 26 de marzo del año siguiente, la sociedad solicitó la devolución del saldo a favor por un monto de \$8.256.000. Esta petición fue aprobada por la DIAN el 4 de mayo de 2009.

Sin embargo, el 23 de junio de 2011, la DIAN emitió un requerimiento especial en el cual propuso desconocer los costos efectuados por un monto de \$300.001.000 y los impuestos descontables por \$48.000.000. En base a esto, se liquidó un saldo a pagar de \$49.719.000 y se impuso una sanción por inexactitud de \$76.800.000, argumentando que las operaciones realizadas eran simuladas o artificiosas.

En respuesta al requerimiento especial, la sociedad Agroindustrial del Tolima alegó que la declaración estaba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial y además impugnó el desconocimiento de los costos e impuestos descontables.

Como resultado, la administración tributaria emitió una liquidación oficial de revisión, modificando la declaración de IVA del sexto bimestre de 2008, de acuerdo con la propuesta presentada en el requerimiento especial, e impuso una sanción por inexactitud.

Bajo esta premisa, Agroindustrial del Tolima presentó una demanda contra la DIAN, solicitando la nulidad de la liquidación oficial de revisión. Finalmente, el 15 de diciembre de 2014, el Tribunal Administrativo de Boyacá emitió una sentencia denegando las pretensiones de la demanda.

b. Problema jurídico:

- ¿Era procedente el rechazo de algunos costos declarados por la sociedad Agroindustrial del Tolima S. A., por parte de la DIAN?
- ¿Era procedente la imposición de la sanción por inexactitud por parte de la DIAN?

c. *Análisis jurídico:* En esta sentencia, el alto tribunal decidió confirmar la imposición de la sanción por inexactitud con base en cuatro argumentos centrales que se consideran relevantes.

- Si bien la prueba idónea para soportar los costos e impuestos descontables son las facturas y los documentos equivalentes a estas, la presentación de los mismos no

inhibe la facultad fiscalizadora de la DIAN, por lo que si en ejercicio de la misma, la autoridad tributaria logra desvirtuar la veracidad de las operaciones que soportan dichas facturas, los costos e impuestos descontables pueden ser rechazados.

- La existencia de pruebas directas y de carácter documental demostraban que las operaciones de compra de materia prima, de las cuales se derivaban los costos e impuestos descontables solicitados, eran simuladas.
- La calificación previa de VG Comercial, proveedor de Agroindustrial del Tolima como proveedor ficticio, daba cuenta de la irrealidad de las operaciones de compra de materia prima, aunado al hecho que el proveedor no contaba con la infraestructura ni la capacidad operativa para llevar a cabo dichas operaciones.
- La sanción por inexactitud es procedente en tanto Agroindustrial del Tolima no probó la verosimilitud de las operaciones y porque efectuó compras y gastos a proveedores ficticios.

C. Sentencia del 18 de julio de 2018 (expediente 23393)

Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez

Actor: Héctor Guillermo Quiroz Solano

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes:* Mediante la resolución 900002 del 8 de octubre de 2014, la DIAN impuso al señor Héctor Quiroz Solano la sanción de declaración de proveedor ficticio. Esta decisión se basó en el proceso de fiscalización realizado sobre su declaración de impuesto de renta de 2010, el cual reveló la existencia de operaciones simuladas de chatarra entre el señor Quiroz Solano y sus proveedores.

Como resultado de esta decisión, Quiroz Solano interpuso una demanda solicitando la nulidad de las resoluciones mencionadas. En su argumento, sostuvo en primer lugar que la sanción era indeterminada, pues ya no se especificaba si las operaciones eran inexistentes o simuladas. En segundo lugar, afirmó que los contratos celebrados por él cumplían con todos los requisitos de validez, tal como lo demostraban las facturas presentadas como prueba de sus operaciones y, por lo tanto, estos contratos debían considerarse veraces, siendo responsabilidad de la DIAN desvirtuarlos. Por último, argumentó que la decisión se basó en meros indicios que no fueron plenamente probados en el expediente.

b. *Problema jurídico:* ¿Era procedente la imposición de la sanción de declaración de proveedor ficticio, efectuada en la Resolución 900002 del 8 de octubre de 2014 y confirmada en la Resolución 900005 del 5 de septiembre de 2015 al señor Héctor Quiroz Solano?

c. *Análisis jurídico:* En relación con el problema jurídico expuesto, el Consejo de Estado determinó que la imposición de la calificación como proveedor ficticio al señor Quiroz Hernández era procedente con base en la siguiente argumentación:

- La sanción de declaración como proveedor ficticio a Quiroz Hernández no era indeterminada por no señalar si las operaciones eran simuladas o inexistentes. Dado

que los términos utilizados en el artículo 671 del Estatuto Tributario tienen como objetivo señalar que las operaciones declaradas no deben ser reales. Es decir, el hecho que configura la sanción es la falta de realidad, por lo que la realización de una o ambas irregularidades, de ser probadas, podrían dar lugar a su imposición.

- El artículo 771.2 del Estatuto Tributario establece que las facturas son consideradas como el respaldo adecuado de las ventas e impuestos descontables, siempre y cuando cumplan con los requisitos legales. Aquello implica que, a primera vista, estas operaciones gozan de una apariencia de veracidad. Sin embargo, esto no limita las facultades de fiscalización de la DIAN. En ejercicio de estas facultades, la DIAN tiene la responsabilidad de realizar un análisis exhaustivo de las operaciones y presentar pruebas que puedan desvirtuar la veracidad de las facturas. Si en este proceso se logra comprobar que las operaciones son inexistentes o simuladas, procede la imposición de la sanción de declaración de proveedor ficticio.
- Una vez probada la inexistencia o simulación de las operaciones declaradas, la carga de la prueba se traslada al indagado, quien deberá demostrar la veracidad de las mismas.
- Con base en el conjunto de pruebas presentadas, se pudo concluir que las operaciones de chatarra no ocurrieron en realidad. Esto se evidenció debido a que las transacciones se llevaron a cabo por montos extremadamente significativos, sin contar con comprobantes de pago y sin que se pudiera verificar el funcionamiento real de las chatarrerías. Asimismo, se destacó que las pruebas recopiladas no se limitaban a simples indicios, sino que se trataba de pruebas directas de naturaleza documental y testimonial de terceros, las cuales desvirtuaban la apariencia de veracidad de las operaciones de compra y venta de chatarra.

D. Sentencia del 21 de mayo de 2020 (expediente 24603)

Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodríguez

Actor: Recuperadora Valentina S.A.S.

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes:* Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 072412015000043, fechada el 11 de diciembre de 2015, la DIAN realizó modificaciones a la declaración de impuesto sobre las ventas del tercer bimestre de 2012, presentada por la empresa Recuperadora Valentina S.A.S. En dicha liquidación, la DIAN rechazó compras por un valor de \$961.871.000 y su respectivo impuesto descontable por \$154.859.000, argumentando que se trataba de operaciones simuladas de compra de chatarra. Además, impuso una sanción por inexactitud por un monto de \$247.774.000.

Ante esta situación, Recuperadora Valentina S.A.S. interpuso una demanda solicitando la nulidad de la resolución, alegando falsa motivación y desconocimiento de las normas tributarias. En primer lugar, argumentó que no se tuvo en cuenta las facturas y otros documentos que demostraban la veracidad de las operaciones declaradas. En segundo

lugar, cuestionó el rechazo de las compras realizadas con uno de sus proveedores, Manantial S.A.S. Por último, alegó que la DIAN emitió las resoluciones basándose únicamente en indicios, sin contar con pruebas concretas de que las operaciones fueran simuladas o inexistentes.

b. *Problema jurídico*: ¿Eran nulos los actos administrativos demandados por falsa motivación y desconocimiento de normas tributarias al rechazar las compras e impuestos descontables registrados en la declaración de IVA del tercer bimestre de 2012 e imponer sanción de inexactitud a Recuperadora Valentina S.A.S.?

c. *Análisis jurídico*: En esta sentencia el alto tribunal confirmó la sanción por inexactitud a Recuperadora Valentina S.A.S. fundamentando su decisión en los siguientes argumentos:

- La presentación de facturas no impide que la DIAN verifique la veracidad de las transacciones declaradas. Si la administración logra demostrar que las operaciones declaradas son inexistentes o simuladas, se encuentra facultada para rechazar los costos e impuestos descontables asociados. Por lo tanto, corresponde al contribuyente proporcionar pruebas que respalden los impuestos descontables que pretende que se le reconozcan.
- El rechazo de las operaciones con Manantial S.A.S. no tuvo como fundamento la declaración previa de la empresa como proveedor ficticio en 2013, sino en la evidencia presentada por la DIAN, la cual demostraba que esas operaciones eran simuladas. Por lo tanto, no hubo una aplicación retroactiva de la declaración como proveedor ficticio tal y como sostenía la demandante.
- La prueba indiciaria es aceptable en asuntos tributarios. Sin embargo, los indicios presentados deben estar debidamente respaldados por pruebas en el proceso y el juez tiene la responsabilidad de evaluarlos, en conjunto con otros medios de prueba. En casos en los que existan indicios sólidos, puede ser suficiente para demostrar que las operaciones declaradas eran simuladas y, de acuerdo con el artículo 167 del Código General del Proceso, la carga de la prueba se invierte y recae en el contribuyente demostrar la veracidad de las transacciones con los proveedores en cuestión.
- La decisión de la DIAN no se basó en apreciaciones subjetivas, sino en una valoración adecuada de las pruebas recopiladas. Durante las visitas realizadas a los proveedores de la empresa demandante, se constató que ninguna de las direcciones registradas en el RUT correspondía a dichas empresas. Además, ninguno de los proveedores reportó información exógena, ni declaró renta en el año en cuestión, y no se encontraron registros contables que respaldaran las transacciones. También se destacó que el testimonio del representante legal de uno de los proveedores resultó ambiguo, pues no pudo recordar con exactitud la dirección de la empresa que afirmaba representar.

E. Sentencia del 19 de febrero de 2020 (expediente 22293)

Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez

Actor: Natali Álvarez Ferreira

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes:* El 6 de enero de 2013 la DIAN, mediante la Resolución 022412013000349, declaró a Natali Álvarez Ferreira proveedor ficticio por el término de 5 años, por haber facturado ventas de chatarra simuladas o inexistentes en la declaración de IVA del primer bimestre de 2011 con Caribbean Company S.A.S., decisión que fue confirmada en la Resolución 900002 del 20 de mayo de 2014. En consecuencia, la señora Álvarez Ferreira demandó la nulidad de las resoluciones mencionadas.

b. *Problema jurídico:* ¿Era procedente la imposición de la sanción prevista en el artículo 671 del Estatuto Tributario que declaró a Natali Álvarez Ferreira proveedor ficticio por las ventas declaradas en el primer bimestre de 2011?

c. *Análisis jurídico:* En esta providencia el alto tribunal mantuvo la sanción de declaración de proveedor ficticio a Natali Álvarez con base en los siguientes argumentos:

- Los términos “simulados o inexistentes”, contenidos en el artículo 671 del Estatuto Tributario, aluden al mismo supuesto: que las transacciones no son reales. Por lo que, de configurarse una o ambas conductas, se da lugar a la imposición de la sanción.
- La sanción de declaración de proveedor ficticio se aplica una vez se han desvirtuado las facturas que respaldan las operaciones declaradas. Para este propósito, la DIAN cuenta con los medios probatorios establecidos en las leyes tributarias y las leyes procesales generales, siempre y cuando no sean incompatibles con la normatividad tributaria, según lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario. En este sentido, los indicios son un medio de prueba válido siempre y cuando se evalúen en conjunto y el hecho que respaldan esté plenamente probado.
- Los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente, siempre y cuando la información consignada allí encuentre respaldo en comprobantes internos y externos, además de no haber sido desvirtuada por medio de pruebas directas o indirectas. En este caso, no se cumplieron dichos requisitos, pues los cheques que respaldaban la contabilidad nunca fueron presentados y, a través de la prueba indiciaria, la DIAN logró demostrar que la realidad económica reflejada en la contabilidad no era veraz.

F. Sentencia del 6 de mayo de 2021 (expediente 24349)

Consejero ponente: Milton Chaves García

Actor: Completion Systems S.A.S.

Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)

a. *Antecedentes*: El 29 de marzo de 2012, la empresa Completion Systems S.A.S. presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2011, con un saldo a pagar de \$115.788.000. Posteriormente, la DIAN emitió un requerimiento especial en la Resolución 312382014000071, fechada el 9 de julio de 2014, en el cual propuso desconocer pasivos por un monto de \$518.981.000, costos por ventas por \$1.094.154.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$577.714.000. La notificación de dicho requerimiento se realizó el 10 de julio de 2014.

Luego, el 31 de marzo de 2015, la administración tributaria emitió la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000030, en la cual se modificó la declaración en los mismos términos expuestos en el requerimiento especial. En respuesta, la sociedad demandante interpuso un recurso de reconsideración, el cual fue resuelto por la DIAN en la Resolución 002881, del 19 de abril de 2016, confirmando el acto recurrido.

Como resultado, Completion Systems S.A.S. presentó una demanda de nulidad y restablecimiento de derechos, en la cual solicitó como pretensión principal la nulidad de las mencionadas resoluciones. En caso de que las pretensiones principales no prosperaran, se planteó como pretensión subsidiaria la determinación de un costo presunto en aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

b. *Problema jurídico*: ¿Era procedente el rechazo de pasivos, costos por ventas y la imposición de la sanción por inexactitud, efectuada en la Liquidación Oficial de Revisión 312412015000030 del 31 de marzo de 2015 y confirmada en la Resolución 002881 del 19 de abril de 2016 a Completion System S.A.S.?

c. *Análisis jurídico*: En esta sentencia, el Consejo de Estado confirmó la sanción por inexactitud con base en cuatro argumentos principales que se consideran relevantes:

- La presunción de veracidad de las declaraciones tributarias no impide que la DIAN ejerza sus facultades de fiscalización para verificar la realidad de los hechos económicos declarados.
- Las facturas pueden ser desvirtuadas mediante los medios de prueba directos e indirectos permitidos por la ley, sin que sea necesario tacharlas como falsas.
- Si la autoridad tributaria demuestra que las operaciones declaradas eran simuladas o inexistentes, se invierte la carga de la prueba y le corresponde al indagado demostrar la veracidad de la mismas.
- Se reiteró que la DIAN puede desconocer los costos y gastos declarados de probarse que las operaciones que los sustentaron eran simuladas o ficticias. Para ello no se requiere haber efectuado previamente la calificación de proveedor ficticio.

III. Doctrina relevante proferida por la DIAN en materia de proveedores ficticios y la factura electrónica

La administración tiene entre sus funciones actuar como autoridad doctrinaria en la interpretación de las normas en materia tributaria, aduanera y cambiaria (Decreto 1742 de 2020). En este marco, la DIAN se encuentra facultada para absolver los interrogantes de los contribuyentes y emitir conceptos sobre temas particulares. De modo que la autoridad tributaria, a través de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, ha respondido las preguntas realizadas en torno a los proveedores ficticios y la aplicación de las normas en diferentes conceptos, la cual será revisada a continuación.

A. Concepto 041700 del 9 de julio de 2011

a. *¿Cuál es la dirección seccional competente para imponer la sanción consagrada en el artículo 671 y quién es el funcionario para formular el pliego de cargos?*

Respuesta: La competencia para imponer la sanción se determina en función del domicilio del contribuyente, por lo que recaerá en la dirección seccional del domicilio del indagado.

Por otro lado, respecto al funcionario competente para formular el pliego de cargos, corresponde a la División de Gestión de Fiscalización, teniendo en cuenta que el artículo 4.º de la Resolución 0009 del 4 de noviembre de 2008 le asignó tal función.

b. *Una vez se declara como proveedor ficticio a un contribuyente, ¿el desconocimiento de las deducciones e impuestos descontables se da únicamente respecto de las operaciones inexistentes o simuladas?*

Respuesta: Todas las operaciones que se realicen con una persona declarada como proveedor ficticio quedan afectadas por dicha calificación, por lo que en ningún caso serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas las compras o gastos efectuados a dicho proveedor.

c. *¿Cuándo prescribe la oportunidad para imponer la sanción de declaración de proveedor ficticio?*

Respuesta: Cuando las sanciones se determinen en liquidaciones oficiales, el término para imponer la sanción será el mismo consagrado para practicar la respectiva liquidación oficial, es decir, 3 años. Tratándose de sanciones impuestas en resoluciones independientes, el término será de 2 años contados a partir de la presentación de la declaración de renta o de ingresos y patrimonio del periodo respectivo.

d. *¿Cuáles son los medios probatorios que pueden ser utilizados para demostrar la simulación o inexistencia de las ventas o servicios facturados?*

Respuesta: Durante las investigaciones y prácticas de pruebas en los procedimientos de determinación y aplicación de sanciones, la administración podrá valerse de los

instrumentos consagrados en el Código de Procedimiento Penal y el Código Nacional de Policía, así como de los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y las leyes procesales generales, siempre y cuando sean compatibles con la normatividad tributaria, según lo dispuesto en los artículos 684.1 y 742 del Estatuto Tributario.

B. Concepto 001720 del 23 de octubre de 2017

¿Puede la dirección seccional de oficio levantar la declaración de proveedor ficticio, transcurridos los cinco años desde su imposición?

Respuesta: Una vez transcurridos 5 años de haberse declarado como proveedor ficticio a un contribuyente, en los términos establecidos en el artículo 671 del Estatuto Tributario, la dirección seccional no es competente para levantar de oficio la suspensión de la inscripción en el RUT. Dado que, según lo dispuesto en el Decreto 1625 de 2016, es el interesado quien debe solicitar el levantamiento, aportando los documentos necesarios para formalizar la actualización del RUT. De manera que si el interesado no efectúa la solicitud, la medida seguirá vigente.

C. Concepto 1341 del 23 de octubre de 2020

¿Los efectos de la declaratoria de proveedor ficticio pueden extenderse a las transacciones realizadas en periodos gravables anteriores?

Respuesta: Según lo dispuesto por el artículo 88 del Estatuto Tributario, los efectos de la declaratoria de proveedor ficticio se aplicarán a partir de la fecha de su publicación en adelante, por lo que no se le puede dar efectos retroactivos ni afectar periodos gravables anteriores.

D. Concepto 056 del 10 de septiembre de 2021

¿Qué acciones deben tomar los adquirentes cuando adviertan que quién factura no cumple los requisitos legales para hacerlo o que la operación de ventas o prestación de servicios no fue efectuada por la persona legalmente habilitada para hacerlo?

Respuesta: Para empezar, se precisa que la obligación de facturar, de conformidad con lo establecido en los artículos 615, 616.1 y 617 del Estatuto Tributario y del artículo 12 de la Resolución 000042 de 2020, se encuentra en cabeza de los comerciantes, personas que ejerzan profesiones liberales o enajenen bienes o productos de la actividad agrícola o ganadera. Así mismo, deben reflejar en su integridad las operaciones comerciales y los datos consignados deben corresponder a la realidad.

Ahora bien, si en ejercicio de sus facultades de fiscalización la DIAN encuentra que las facturas no cumplen los requisitos exigidos en la ley o fueron emitidas por alguien que no cumplía con los requisitos consagrados para hacerlo, inicia una investigación e impone las

sanciones correspondientes de ser el caso. Y si tiene duda de la veracidad de las mismas, remitirá las diligencias pertinentes a la Fiscalía General de la Nación, con el fin de que determine su autenticidad o falsedad.

Pues bien, dicho esto, si el adquirente sospecha que las facturas no cumplen los requisitos legales o que las operaciones de ventas o prestación de servicios fueron efectuadas por personas que no estaban habilitadas legalmente para ello, como en los casos en que se suplanta al facturador, es su deber advertir a la autoridad tributaria para que, en el marco de sus facultades, investigue y sancione. Asimismo debe advertir a la Fiscalía General de la Nación para que investigue y adelante el ejercicio de la acción penal cuando medien suficientes motivos y circunstancias fácticas que indique la existencia de un delito.

IV. La facturación electrónica: una propuesta contra el fraude a través de proveedores ficticios

Finalmente, se pretende efectuar una propuesta encaminada a combatir el fraude a través de la utilización de proveedores ficticios, de manera que la autoridad tributaria cuente con las herramientas para identificarlos. En este sentido, la factura electrónica se erige como un arma importante en la lucha contra la evasión y el fraude.

La factura electrónica es definida en el artículo 1.º del Decreto 1929 de 2007 como “el documento que soporta transacciones de venta de bienes y/o servicios, que para efectos fiscales debe ser expedida, entregada, aceptada y conservada por y en medios y formatos electrónicos”.

A su vez, el artículo 26 de la Ley 962 de 2005 dispone que:

la factura electrónica podrá expedirse, aceptarse y archivar en general llevarse usando cualquier tipo de tecnología disponible, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos legales establecidos y la respectiva tecnología que garantice su autenticidad e integridad.

Respecto a las facturas electrónicas, la normatividad exige que aquellas deben, primero, emplear un formato estándar, de modo que la verificación del cumplimiento de los requisitos establecidos por el artículo 617 del Estatuto Tributario sea mucho más fácil; segundo, la factura debe contar con la existencia de la firma digital o electrónica que dé validez a la misma; y tercero, debe llevar la numeración consecutiva autorizada por la DIAN.

Asimismo, la facturación electrónica, como menciona el Decreto 2242 de 2015, se puede hacer directamente o por medio de un proveedor de servicios tecnológicos autorizado por la DIAN. Incluso, la administración tributaria se encuentra obligada a proveer los servicios informáticos electrónicos correspondientes, de manera gratuita, con el fin de facilitar la expedición de la factura electrónica a microempresas y pequeñas empresas.

Pues bien, la implementación y masificación de la facturación electrónica en todo el territorio nacional implicaría un gran avance en materia de fiscalización, dado que el aspecto diferenciador entre la factura electrónica y la factura de venta común radica en que todas las facturas electrónicas para su reconocimiento tributario deberán ser validadas previamente a su expedición por la DIAN, como lo señala el Decreto 358 de 2020. Esto implica que el ejercicio de fiscalización se ejerce en tiempo real y ello permite verificar la verosimilitud de las operaciones que se pretenden respaldar con las facturas.

En consecuencia, la implementación de la facturación electrónica a lo largo y ancho del país, tanto para grandes contribuyentes como para las pequeñas y medianas empresas, representaría una mejora en la recaudación tributaria y en el combate de la evasión fiscal, puesto que la validación de las facturas por parte de la autoridad tributaria se efectúa de manera previa a su expedición.

Conclusiones

Con base en la jurisprudencia del Consejo de Estado se pudieron extraer los criterios principales utilizados por dicha corporación para resolver los casos concretos, de los que se puede concluir que:

- La calificación como proveedor ficticio no es un requisito necesario para que la DIAN pueda desconocer los costos y gastos declarados, y si la administración demuestra que las operaciones son simuladas o inexistentes, puede desconocer esos rubros y los impuestos descontables derivados de ellos.
- El propósito de los términos utilizados en el artículo 671 del Estatuto Tributario consiste en indicar que las transacciones reportadas no deben ser reales. Por tanto, si se demuestra la comisión de una o ambas irregularidades, podría resultar en la imposición de la sanción de declaración de proveedor ficticio.
- La presentación de facturas por parte del contribuyente no inhibe las facultades de fiscalización de la DIAN, por lo que con base en estas puede investigar y comprobar la veracidad de los hechos consignados en las mismas.
- Los indicios son un medio de prueba válido en materia tributaria. En consecuencia, si la prueba indiciaria es cotejada en conjunto con los demás elementos probatorios, puede ser suficiente para demostrar que las operaciones declaradas son artificiosas.
- De probarse que las operaciones declaradas son simuladas o inexistentes, la carga de la prueba se invierte y es el indagado quien debe demostrar la verosimilitud de las compras y gastos que pretende hacer valer.

Asimismo, de la presente investigación y con base en la doctrina jurídica de la DIAN fue posible concluir que:

- La sanción de declaración de proveedor ficticio tiene efectos a futuro, es decir, no puede aplicarse retroactivamente a operaciones o transacciones desarrolladas con anterioridad a la imposición de dicha calificación.

- Una vez la DIAN sanciona a un proveedor calificándolo como ficticio y publica la sanción en un diario de amplia circulación, todas las transacciones futuras realizadas por dicho proveedor se verán afectadas por esta calificación.
- En el desarrollo de la investigación correspondiente y con el fin de determinar la inexistencia o simulación de los servicios facturados, la DIAN se encuentra facultada para utilizar todos los medios probatorios señalados en la legislación civil, penal y policiva, siempre y cuando no contravengan las normas tributarias.
- Los contribuyentes tienen la responsabilidad de informar a las autoridades competentes cuando adviertan la comisión de infracciones tributarias o de delitos en el marco de una transacción donde se expidan facturas, en las que adviertan que no se cumplen con los requisitos legales o que las ventas o servicios fueron realizados por personas no autorizadas legalmente, como en los casos de suplantación de identidad del emisor de la factura, para que se adelanten las correspondientes investigaciones.

Finalmente, y fruto del trabajo de investigación se quiere acotar que los proveedores ficticios representan una amenaza real para el sistema tributario y financiero del país. El fraude, a través de su utilización, puede tener graves consecuencias económicas y sociales, incluyendo una importante disminución en la recaudación fiscal.

En este sentido, es fundamental que la administración tributaria cuente con las herramientas necesarias para detectar y sancionar a estos proveedores. Por lo que, las facultades de fiscalización de la DIAN juegan un papel clave en la lucha contra la evasión fiscal y la comisión de ilícitos tributarios, habida cuenta de que a través de ellas se puede desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones y la verosimilitud de las facturas con las cuales se pretenden soportar transacciones inexistentes o simuladas. Además, es necesario que los contribuyentes tomen medidas para asegurarse de que sus proveedores sean legítimos y cumplan con sus obligaciones tributarias. De igual forma, la educación y concientización de los contribuyentes sobre los peligros y las consecuencias de la utilización de proveedores ficticios también pueden ser una herramienta valiosa en la prevención de la evasión fiscal y el fraude.

En general, se recomienda adoptar medidas efectivas que garanticen el cumplimiento de todos los contribuyentes de sus obligaciones, promoviendo la equidad fiscal y reduciendo la brecha entre los contribuyentes que las cumplen y aquellos que no lo hacen. En relación con esto, medidas como la facturación electrónica pueden ser de gran utilidad para el cumplimiento de este propósito, y su implementación conllevaría numerosos beneficios como el fortalecimiento de los mecanismos de control y la reducción de la posibilidad de manipulación en las transacciones comerciales dado que, al utilizar facturas electrónicas, se establece un registro digital detallado de todas las operaciones, lo que dificulta la ocultación de ingresos y la manipulación de cifras. Esto permite a las autoridades fiscales tener una visibilidad más clara y precisa de las transacciones realizadas, facilitando la detección de irregularidades y evasión de impuestos.

Además, la facturación electrónica proporciona herramientas de validación y verificación en tiempo real, permitiendo contrastar y cruzar información de forma más eficiente, puesto que los sistemas electrónicos pueden realizar validaciones automáticas y verificar la existencia del proveedor y la consistencia de los montos facturados, contribuyendo a fortalecer la integridad del sistema tributario y a reducir las oportunidades de elusión y manipulación de cifras, fomentando así una cultura de cumplimiento fiscal más sólida.

Para terminar, se debe resaltar la necesidad imperiosa de aumentar la investigación sobre la utilización de proveedores ficticios y sus consecuencias económicas, dado el rápido crecimiento de los casos relacionados con la simulación de operaciones. A este respecto, se reconoce la ardua labor efectuada por el Consejo de Estado en aras de unificar criterios sobre el tema. Sin embargo, la doctrina especializada sobre el tema es inexistente. Así que, instamos a doctrinantes académicos e investigadores a ahondar sobre el tema y darle la importancia que se merece.

Referencias

- Compliance. (s. f.). Proveedores ficticios, empresas de papel para defraudar a los colombianos y lavar activos. <https://www.compliance.com.co/proveedores-ficticios-empresas-de-papel-para-defraudar-a-los-colombianos-y-lavar-activos/>
- Portafolio*. (19 de abril de 2021). Declaran a 506 empresas como proveedores ficticios ¿a qué se exponen? <https://www.portafolio.co/economia/declaran-a-506-empresas-como-proveedores-ficticios-a-que-se-exponen-551068>
- Portafolio*. (22 de septiembre de 2021). Así recuperaron recursos del “cartel de la devolución del IVA”. <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/asi-recuperaron-recursos-del-cartel-de-la-devolucion-del-iva-556523>.
- Sánchez, C. (2019). Panorama del régimen sancionatorio tributario en el ordenamiento jurídico colombiano. En C. Sánchez (Ed.), *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia* (pp. 23-44). Universidad Externado de Colombia.
- Zornoza, J., & Muñoz, G. (2010). Infracciones y sanciones tributarias. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio* (pp. 803-863). Universidad Externado de Colombia.

Jurisprudencia

- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (31 de julio de 2009). Sentencia 17103 de 2009. M. P. Martha Teresa Briceño. <https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/49.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (1.º de noviembre de 2012). Sentencia 18109 de 2012, M. P. Hugo Fernando Bastidas. <https://consejodeestado.gov.co/documentos/sentencias/47001233100020110000602.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (30 de agosto de 2016). Sentencia 19851 de 2016. M. P. Hugo Fernando Bastidas. <https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/235/05001-23-31-000-2012-00928-01.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (15 de junio de 2017). Sentencia 21864 de 2017. M. P. Jorge Octavio Ramírez. <https://global.co/wp-content/uploads/2017/08/29-Sent-CE-20814-2017-El-IVA-se-puede-descontar-en-la-vigencia-fiscal-siguiente.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (5 de abril de 2018). Sentencia 21752 de 2018. M. P. Jorge Octavio Ramírez. <https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/246/73001-23-33-000-2013-00453-02.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (18 de julio de 2018) Sentencia 23393 de 2018. M. P. Jorge Octavio Ramírez. https://xperta.legis.co/visor/jurcol/jurcol_5d-24dfd5c4a34deba3f5bb9310ee1d7c/coleccion-de-jurisprudencia-colombiana/sentencia-2014-01541-23007-de-junio-12-de-2019
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (24 de octubre de 2018). Sentencia C-21923 de 2018. M. P. Jorge Octavio Ramírez. <https://vlex.com.co/vid/770574905>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (19 de febrero de 2020). Sentencia 22293 de 2020. M. P. Jorge Octavio Ramírez. <https://verticeaccounts.com/wp-content/uploads/2020/06/SEN-Exp-022293-20-vertice.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (21 de mayo de 2020). Sentencia 24603 de 2020. M. P. Julio Roberto Piza. <https://global.co/wp-content/uploads/2020/07/62-Sent-CE-21640-2020-Error-como-causal-de-exculpaci%C3%B3n.pdf>
- Consejo de Estado, Sección Cuarta. (6 de mayo de 2021). Sentencia 24349 de 2021. M. P. Milton Chávez García. <https://www.pongasealdia.com/Normatividad/2021/Consejo%20Estado/Sentencia%2024349%20.pdf>

Normatividad

Congreso de la República. (1887). Ley 57 de 1887 (Código Civil). https://www.cvc.gov.co/sites/default/files/Sistema_Gestion_de_Calidad/Procesos%20y%20procedimientos%20Vigente/Normatividad_Gnl/Codigo%20Civil%20Colombiano.pdf

Congreso de la República. (1989). Decreto Ley 624 de 1989 (Estatuto Tributario). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Congreso de la República. (2000). Ley 599 de 2000 (Código Penal). https://www.oas.org/dil/esp/codigo_penal_colombia.pdf

Congreso de la República. (2012). Ley 1607 de 2012. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=51040>

Congreso de la República. (2016). Ley 1819 de 2016. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=79140>

Congreso de la República. (2015). Decreto 2242 de 2015. [https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033048#:~:text=DECRETO%202242%20DE%202015&text=\(noviembre%2024\)-,por%20el%20cual%20se%20reglamentan%20las%20condiciones%20de%20expedici%C3%B3n%20e,de%20masificaci%C3%B3n%20y%20control%20fiscal.](https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30033048#:~:text=DECRETO%202242%20DE%202015&text=(noviembre%2024)-,por%20el%20cual%20se%20reglamentan%20las%20condiciones%20de%20expedici%C3%B3n%20e,de%20masificaci%C3%B3n%20y%20control%20fiscal.)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2002). Concepto 0003 del 12 de julio de 2002. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_dian_c000003_2002.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2011). Concepto 041700 del 9 de julio de 2011. https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/notificacion/ActosAdministrativos/Notificaci%C3%B3n_2021_4_201_601_891_901157801.pdf

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2017). Concepto 001720 del 23 de octubre de 2017. <https://actualicese.com/oficio-001720-de-23-10-2017/>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2020). Concepto 1341 del 23 de octubre de 2020. <https://cijuf.org.co/normatividad/oficio/2020/oficio-1341906388.html>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2021). Concepto 056 del 10 de septiembre de 2021. https://xperta.legis.co/visor/doctri2/doc-tri2_434954df5cc84c05b5adcf4f2fec0d6d/doctrina-tributaria/concepto-56-909578-del-2021-septiembre-10

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2020). Decreto 358 de 2020. https://www.dian.gov.co/impuestos/factura-electronica/Documents/Decreto_358_05032020.pdf

Artículo recibido el 31 de agosto de 2023.

Aprobado por par 1 el 12 de septiembre de 2023.

Aprobado por par 2 el 23 de septiembre de 2023.

Para citar este artículo: Amaya Torres, M. F. (2024). Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, (24).