Análisis del impacto de la Prueba indiciaria en los Procedimientos de Fiscalización adelantados por la DIAN, respecto al Impuesto de Renta y complementarios

Clara Inés Vera Beltrán, José Luis Acuña Posada

Trabajo de grado para optar el título de Magíster en Derecho Tributario

Director

Diego Ignacio Rivera Mantilla

Maestría en derecho económico

Universidad Santo Tomas de Aquino

División de Ciencias Jurídicas y Políticas

Maestría en Derecho Tributario

2026

Dedicatoria

A mis padres, por enseñarme desde siempre que la educación es el camino y a mis docentes por compartir más que conocimientos: por compartir pasión, ética y humanidad.

Contenido

Introducción 9

Capítulo 1. Analizar el desarrollo normativo, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia que ha experimentado la prueba indiciaria en el ámbito internacional y en el contexto colombiano 12

1.1. Origen de la prueba por indicios 12

1.2. Evolución jurisprudencial, legal y doctrinal de la prueba por índicos en el mundo 18

1.3. Adopción y evolución jurisprudencial, legal y doctrinal de la prueba por indicios en materia tributaria en Colombia 22

1.4. Jurisprudencia Colombiana sobre la implementación de la prueba por indicios en procedimientos de fiscalización de la DIAN en el Impuesto de Renta y Complementarios 27

1.5. Dinámica de la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización de la DIAN en el Impuesto de Renta y Complementarios 30

Capítulo 2. Establecer los parámetros para interpretar, delimitar, aplicar y analizar los indicios en materia tributaria, dentro de los procedimientos de fiscalización del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la DIAN 32

2.1. Bases legales y teóricas que rigen la utilización de la prueba indiciaria dentro del marco tributario colombiano 33

2.2. Criterios jurídicos que orientan la interpretación, aplicación y valoración de la prueba por indicios por parte de la administración tributaria DIAN 40

2.2.1. Sede Administrativa, Fundamento normativo de la Prueba Indiciaria 40

2.2.2. Principios que orientan la interpretación y uso de los indicios por la DIAN 42

2.2.3. Estándares mínimos para la valoración de indicios por parte de la DIAN 46

2.3. Elementos estructurales que debe reunir una inferencia indiciaria para que sea jurídicamente válida dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria.....47

2.4. Aplicación, práctica y valoración de los indicios como prueba en procesos de determinación tributaria conducidos por la DIAN, a través del estudio de casos, resoluciones o pronunciamientos relevantes 60

Capítulo 3. Determinar fortalezas y debilidades de este medio de prueba a partir de los criterios jurisprudenciales previamente identificados 81

3.1. Análisis de los criterios jurisprudenciales del Consejo de Estado relevantes que han definido el alcance, validez y límites de la prueba por indicios en el derecho tributario colombiano en el Impuesto de Renta y Complementarios 82

3.2. Análisis, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado, de los casos en los que la prueba por indicios ha sido considerada jurídicamente suficiente o insuficiente dentro de los procesos de fiscalización del Impuesto de Renta y Complementarios 94

3.3. Fortalezas que ofrece la prueba por indicios para la administración tributaria en la detección de hechos constitutivos de obligación tributaria.....109

3.4. Debilidades o riesgos jurídicos del uso de la prueba por indicios por parte de la Administración Tributaria, con base en fallos que evidencien limitaciones o vulneraciones al debido proceso 121

Conclusiones.....133

Referencias 138

Lista de tablas

Tabla 1. *Estructura de la administración tributaría* 62

Tabla 2. *Reglas jurisprudenciales sobre la prueba indiciaria en renta* 92

Tabla 3. *Matriz de casos (suficiencia vs. insuficiencia de indicios)* 96

Tabla 4. *Checklist de suficiencia de la prueba indiciaria* 110

Tabla 5. *Indicadores de éxito o desempeño sugeridos de fiscalización* 119

Tabla 6. *Mapa de riesgos jurídicos en el uso de indicios* 122

Lista de figuras

Figura 1. *Evolución medios de prueba*.....18

Resumen

El presente estudio analiza el desarrollo normativo, doctrinal y jurisprudencial que ha tenido la prueba por indicios en los procedimientos de fiscalización adelantados por la administración tributaria colombiana en el Impuesto sobre la Renta y Complementarios. La investigación tiene como objetivo central examinar cómo se ha configurado y aplicado esta forma de prueba dentro del ordenamiento tributario colombiano, con el fin de identificar sus fortalezas y limitaciones en cuanto a su uso, interpretación y valoración como medio probatorio en las actuaciones administrativas de la DIAN. A partir de un enfoque cualitativo y jurídico-documental, el estudio revisa las disposiciones legales, los criterios doctrinales y la jurisprudencia relevante de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, destacando la evolución del razonamiento indiciario y su impacto en la determinación oficial de los tributos. El problema central abordado radica en la tensión entre la eficacia administrativa en la detección de hechos imponibles simulados o no declarados y las garantías procesales del contribuyente, en particular el debido proceso y el principio de legalidad probatoria. El objetivo general consistió en examinar los criterios normativos, jurisprudenciales y doctrinales que definen el uso legítimo, válido y limitado de la inferencia indiciaria en el contexto fiscal colombiano, con énfasis en las decisiones proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Metodológicamente, se aplicó un enfoque cualitativo de tipo descriptivo y analítico, mediante revisión sistemática de fuentes legales, doctrina especializada y sentencias representativas entre los años 2011 y 2024. Los principales hallazgos evidencian que, si bien la prueba por indicios fortalece la eficacia de la fiscalización y permite reconstruir realidades

económicas en ausencia de prueba directa, su validez jurídica exige el cumplimiento de estándares estrictos de motivación, contradicción y razonabilidad lógica. Asimismo, se identificaron fortalezas operativas y riesgos jurídicos, concluyendo que su uso técnico y prudente potencia el control fiscal sin sacrificar las garantías del contribuyente.

Palabras clave: debido proceso en fiscalización, determinación de la obligación tributaria, inferencia lógica en derecho, prueba indirecta en impuestos, razonabilidad jurídica de los actos.

Abstract

This study analyzes the legal and evidentiary impact of circumstantial evidence in the audit procedures carried out by the Colombian tax administration, specifically in relation to income tax and supplementary taxes.The central issue addressed lies in the tension between administrative efficiency in detecting simulated or undeclared taxable events and the taxpayer's procedural guarantees, in particular due process and the principle of legality.The main objective of this study is to analyze the legal and evidentiary impact of circumstantial evidence in the audit procedures carried out by the Colombian tax The central issue addressed liesin the tension between administrative efficiency in detectingsimulated or undeclared taxable events and the taxpayer's procedural guarantees, in particular due process and the principle of legalityof evidence. The overall objective was to examine the normative, jurisprudential, and doctrinal criteria that define the legitimate, valid, and limiteduse of circumstantial inference in the Colombian tax context, with an emphasis onthe decisions issued by the Fourth Section of the Council of State. Methodologically, a qualitative descriptive and analytical approach was appliedthrough a systematic review of legal sources, specialized doctrineand representative judgments between 2011 and 2024. The main findings show that, although circumstantial evidence strengthens the effectiveness of taxation and allows economic realities to be reconstructed in the absence of direct evidence, its legal validity requires compliance with strict standards of motivation, contradiction, and logical reasonableness. Likewise, operational strengths and legal risks were identified, concluding that its technical and prudent use enhances tax control without sacrificing taxpayer guarantees.

Keywords: due process in taxation, determination of tax liability, logical inference in law, circumstantial evidence in taxation, legal reasonableness of acts.

Introducción

En el marco de la lucha contra la evasión y elusión fiscal, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha fortalecido el uso de mecanismos probatorios indirectos, entre ellos, la prueba por indicios, como herramienta para detectar inconsistencias y reconstruir la realidad económica subyacente a los hechos generadores del impuesto sobre la renta y complementarios. Esta forma de prueba, que se fundamenta en hechos comprobados de los cuales se infiere la existencia de otros no acreditados de manera directa, ha sido ampliamente aceptada por la jurisprudencia colombiana como un mecanismo legítimo y eficaz dentro del proceso tributario, siempre que cumpla con los estándares de legalidad, motivación y contradicción (Sentencia 26448, 2022b).

La relevancia de esta figura radica en que permite a la administración fiscal ejercer de forma más efectiva sus funciones de fiscalización y control, especialmente en contextos en los que los contribuyentes recurren a estructuras jurídicas simuladas, proveedores de papel, o formalidades documentales que no reflejan operaciones reales. Así lo ha reconocido el Consejo de Estado, en reiterada jurisprudencia, al establecer que los indicios graves, precisos y concordantes pueden tener la misma fuerza probatoria que una prueba directa, siempre que su inferencia sea lógica, razonada y esté debidamente motivada. Esta interpretación, no obstante, genera tensiones con el principio de legalidad probatoria y con el derecho fundamental al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, ya que, en determinados casos, el uso abusivo o incorrecto de este medio probatorio puede derivar en la anulación de actos administrativos y en afectaciones injustificadas a los contribuyentes (Herrera, 2025).

Colombia enfrenta un déficit estructural en el cumplimiento tributario. Según estimaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE, 2022), el país pierde

anualmente cerca del 6,8 % del PIB por evasión fiscal, siendo el impuesto sobre la renta uno de los más afectados (La República, 2023). La DIAN ha identificado, entre los mecanismos más utilizados para la evasión, la inclusión de costos inexistentes, operaciones simuladas, subfacturación de ingresos y utilización de proveedores sin capacidad operativa real. Estos hallazgos han motivado la implementación de procedimientos de fiscalización más rigurosos, donde los indicios como la inexistencia de domicilios fiscales, la falta de infraestructura del proveedor, la no coincidencia entre los pagos y los movimientos bancarios, o la inexistencia de registros contables se convierten en elementos clave para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria (E.T., art. 746).

En este escenario, el problema de investigación se formula del siguiente modo: *¿Cuál ha sido el desarrollo normativo, doctrinal y jurisprudencial de la prueba por indicios utilizada en los procedimientos de fiscalización adelantados por la DIAN en el Impuesto de Renta y Complementarios, y cuáles son los principales aciertos y limitaciones en su implementación, análisis e interpretación probatoria?* En efecto, **e**sta pregunta apunta a evaluar si el empleo de este medio probatorio por parte de la administración tributaria está debidamente sustentado en normas, principios y criterios jurisprudenciales que garanticen un equilibrio entre la eficacia del control fiscal y las garantías procesales del contribuyente.

Este fenómeno ocurre en el contexto colombiano, en donde se han consolidado prácticas administrativas que recurren cada vez más a los indicios para sustentar la imposición de sanciones y la modificación de declaraciones tributarias. Afecta de manera directa a los contribuyentes personas naturales y jurídicas que se ven sometidos a procesos de fiscalización, y también a la DIAN, como entidad encargada de garantizar la justicia y eficiencia en la aplicación del sistema tributario. Desde la perspectiva académica y teórica, el análisis contribuye a delimitar los márgenes

interpretativos de la prueba indiciaria, e incide en la construcción de una doctrina tributaria garantista.

La presente investigación se justifica por la necesidad de ofrecer un marco interpretativo claro, técnico y normativo que permita identificar cuándo el uso de los indicios cumple con los requisitos legales y cuándo, por el contrario, su aplicación excede los límites constitucionales, generando actos administrativos susceptibles de nulidad. En efecto, existe un vacío en la doctrina tributaria sobre los estándares que debe cumplir la administración en la motivación, estructuración y valoración de los indicios como prueba válida. Asimismo, resulta relevante para mejorar la transparencia, la trazabilidad y la seguridad jurídica en los procedimientos de fiscalización y para reducir la litigiosidad innecesaria en sede contencioso-administrativa.

Desde el punto de vista metodológico, se emplea un enfoque cualitativo de tipo jurídico-documental. La investigación se fundamenta en el análisis normativo de los artículos pertinentes del Estatuto Tributario (742, 743, 746, 754, 754-1, 755-3), del Código General del Proceso (arts. 165, 167 y 240–242), y de la Constitución Política (arts. 29 y 209), así como en el estudio sistemático de sentencias emblemáticas de la Sección Cuarta del Consejo de Estado tales como los casos Harinera Pardo S.A. (2011), Comercializadora Abyce Ltda. (2020), MELEC S.A. (2023), G&C Puertas Eléctricas S.A.S. (2024), entre otros que han definido criterios de validez y límites de la prueba por indicios en el contexto tributario.

La estructura del documento se organiza en tres capítulos principales. El Capítulo 1 presenta una revisión crítica y sistemática de la evolución legal, jurisprudencial y doctrinal de la prueba indiciaria, tanto en el ámbito internacional como en el contexto colombiano, con énfasis especial en su recepción y adaptación al derecho tributario. El Capítulo 2 establece los parámetros legales, teóricos y metodológicos que orientan la interpretación, aplicación y valoración de los

indicios en los procedimientos de fiscalización del impuesto sobre la renta y complementarios por parte de la DIAN, sustentado en normativa vigente, doctrina especializada y jurisprudencia del Consejo de Estado. Finalmente, el Capítulo 3 desarrolla un análisis crítico sobre las fortalezas, riesgos y límites del uso de este medio probatorio, a partir del estudio comparado de casos en los que la prueba indiciaria ha sido considerada suficiente o insuficiente para sustentar glosas, sanciones o modificaciones, y propone recomendaciones técnicas y jurídicas para una mejor gobernanza probatoria en sede administrativa.

Capítulo 1. Analizar el desarrollo normativo, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia que ha experimentado la prueba indiciaria en el ámbito internacional y en el contexto colombiano

1.1. Origen de la prueba por indicios

En primer lugar, es importante precisar el significado de la palabra indicio. Proveniente del latín *indicium*, esta se define como un signo aparente y probable de que existe alguna cosa. Desde una perspectiva legal y procesal, un indicio puede entenderse como cualquier elemento, circunstancia, manifestación o rastro, material o inmaterial, que, aunque no demuestre directamente el hecho principal bajo investigación, permite deducir racionalmente su existencia o la de otros hechos relacionados. En este sentido, el indicio funciona como un fundamento objetivo o circunstancial a partir del cual el juez puede formular, de manera válida, una presunción lógica y razonable sobre un acontecimiento que no ha podido ser observado de forma directa o inmediata. Así, se constituye como un medio de prueba indirecto, cuyo valor probatorio depende de su conexión lógica con el hecho que se busca demostrar, así como de su análisis conjunto con otros

indicios o evidencias, conforme a los criterios de valoración probatoria y al uso razonado de la crítica judicial.

Desde la antigüedad, el ser humano ha recurrido a los indicios para reconstruir eventos no observables de forma directa. Según expone Parra (2006), el hombre primitivo, en su rol de cazador, desarrolló la habilidad de interpretar señales mínimas, como huellas en el suelo, ramas quebradas, restos de pelo o rastros olfativos, para inferir la presencia y el desplazamiento de su presa. Este proceso implicaba una forma avanzada de razonamiento cognitivo, en la cual datos indirectos se transformaban en conclusiones útiles y precisas. Este tipo de comportamiento representa el origen empírico del razonamiento indiciario, basado en la experiencia acumulada y en la capacidad de realizar inferencias lógicas. Esta modalidad ancestral de conocimiento puede considerarse un antecedente de lo que la epistemología contemporánea reconoce como una estructura racional de razonamiento inferencial. Como señala Parra, (2006), el acto de deducir realidades complejas a partir de indicios aparentemente marginales sienta las bases del pensamiento indiciario como método sistemático de conocimiento.

En realidad, tales observaciones no eran fortuitas, sino expresiones de una racionalidad interpretativa, donde pequeños detalles se convertían en pistas esenciales para develar realidades ocultas. La racionalidad interpretativa, o razonamiento inferencial, sustentada en los principios de la lógica, constituye la habilidad cognitiva de llegar a conclusiones o formar creencias sustentables y verificables a partir de la información disponible, incluso cuando esta no sea explícita o completa. Es así como el ser humano ha recurrido históricamente a indicios indirectos para explicar la ocurrencia de determinados hechos. En las sociedades primitivas, predominaba el pensamiento mágico, según el cual una persona podía ser considerada responsable de un fallecimiento simplemente por haber manifestado odio hacia la víctima, en concordancia con las leyes de la

magia homeopática y contagiosa. Del mismo modo, ciertos elementos observados en el cuerpo de las víctimas, como piojos, objetos personales o síntomas físicos atípicos, eran interpretados como señales que apuntaban al móvil o al posible autor del delito (Barria, 2021).

Nieva y Salinas (2015), resaltan que resulta razonable suponer que los indicios surgieron de manera autónoma en diversas civilizaciones, en distintos lugares y épocas remotas. De otro modo, sería difícil explicar cómo culturas como las precolombinas conocieron figuras similares al *actus trium personarum*, expresión latina que significa "acto de tres personas". Este principio establece que, para que un acto jurídico tenga validez o eficacia, debe involucrar tres elementos esenciales: el consentimiento, entendido como la manifestación de voluntad de las partes; el objeto, es decir, la acción o bien sobre el cual recae el acto; y la causa, como el motivo o fin que lo justifica. Sin embargo, dicho desarrollo no fue universal, ya que no todos los pueblos adoptaron esta estructura procesal. De lo contrario, estaríamos frente a un modelo jurídicamente globalizado, lo cual no se corresponde con la realidad. En efecto, en numerosos pueblos indígenas contemporáneos, los mecanismos de resolución de disputas continúan siendo de carácter comunitario o asambleario, sin que exista en ellos una noción equivalente a la de los procesos judiciales formalizados propios de la tradición jurídica occidental.

Contreras (2009) señala que en el Derecho romano no existían normas precisas ni sistematizadas respecto a los medios de prueba, como ocurre en las legislaciones procesales actuales. No obstante, se aceptaba el uso de los indicios, siempre que fueran suficientemente concluyentes y generaran, en el caso concreto, el grado de certeza necesario para fundamentar la decisión judicial. En este contexto, ante la ausencia de disposiciones específicas sobre los medios probatorios, el indicio adquirió un papel relevante dentro de un sistema caracterizado por la libre apreciación del material probatorio. Así, los indicios se consolidaron como elementos

fundamentales que permitían al juzgador realizar inferencias lógicas para alcanzar conclusiones razonables, especialmente en aquellos casos en los que no se contaba con pruebas directas (Casas, 2002).

Por otra parte, durante ciertos periodos históricos surgieron prácticas como las ordalías, que consistían en someter al acusado a pruebas físicas extremas, cuyo resultado se interpretaba como un veredicto divino. La supervivencia tras dichas pruebas era considerada señal de inocencia, mientras que el fracaso podía interpretarse como indicio de culpabilidad. Aunque hoy en día se consideran procedimientos arcaicos y carentes de base racional, estas prácticas representaron una de las primeras formas de razonamiento indiciario basado en consecuencias visibles. Las ordalías fueron oficialmente prohibidas en el año 1215, al considerarse incompatibles con los principios racionales que comenzaban a orientar la administración de justicia (Barria, 2021). Nieva y Salinas (2015), afirman que las ordalías funcionaban como un sistema de resolución de conflictos que, contrariamente a lo que frecuentemente se ha sostenido, no puede considerarse ni un medio de prueba ni un mecanismo de valoración probatoria. Por el contrario, representan la supresión total de cualquier actividad valorativa por parte del juez. En efecto, no existe en ellas una percepción judicial de elementos probatorios, dado que, en realidad, no hay actividad probatoria alguna.

Es el azar —salvo que medie manipulación— el que determina el desenlace, ya sea mediante procedimientos rituales o, en su caso, a través de la fuerza o habilidad física en los duelos, los cuales constituyen una forma particular de ordalía. El juez no ejerce ninguna función valorativa, sino que se limita a constatar el resultado visible para todos los presentes, actuando conforme a lo prescrito por la norma aplicable según el desenlace del rito. Por su parte Cusi (Cusi, 2019) señala que, tradicionalmente, la prueba indiciaria fue relegada a un plano secundario, considerada como accesoria o incluso confundida con una mera presunción. Sin embargo, en el ámbito de la

investigación penal, lo común es que no se disponga de pruebas directas, sino únicamente de indicios. Es precisamente a partir de estos elementos indirectos que se construye, mediante inferencias lógicas, la reconstrucción del hecho que configura el delito.

De manera tradicional, la función probatoria ha estado vinculada a la búsqueda de la verdad, constituyéndose en un elemento esencial a lo largo de la evolución del ordenamiento jurídico. No obstante, no puede afirmarse de forma absoluta que la finalidad principal del procedimiento consista exclusivamente en esclarecer los hechos debatidos, ya que dicha meta se encuentra subordinada a la salvaguarda de las garantías fundamentales que asisten a las personas. Aun así, es válido afirmar que la prueba, en términos generales, constituye el mecanismo central para aproximarse a esa verdad procesal. En consecuencia, la práctica probatoria se presenta como un recurso fundamental para cumplir con los objetivos del procedimiento, siempre en consonancia con el respeto a los principios que rigen el debido proceso (Romero, 2015).

Durante el siglo XIX, diversos pensadores estructuraron una lógica inferencial basada en la interpretación de signos mínimos, considerados indicios, para acceder a realidades ocultas. En este contexto, Parra (2006) retomando a Carlo Ginzburg, destaca la propuesta de Giovanni Morelli, quien formuló un método de análisis pictórico que privilegiaba detalles aparentemente insignificantes, como la forma de los lóbulos de las orejas o de los dedos, frente a los rasgos más evidentes y fácilmente imitables. Esta forma de lectura indiciaria influyó también en el ámbito del psicoanálisis, donde Sigmund Freud identificaba en los residuos inadvertidos de la conducta humana pistas para desentrañar conflictos inconscientes. Asimismo, en la literatura detectivesca, Arthur Conan Doyle popularizó este tipo de razonamiento a través de su personaje Sherlock Holmes, quien reconstruía hechos criminales a partir de indicios materiales mínimos (Parra, 2006)

Estos ejemplos demuestran que el razonamiento indiciario trasciende las fronteras disciplinares y se aplica en múltiples contextos. Según Parra (2006), existen similitudes estructurales entre los *rasgos pictóricos* en el análisis artístico, los *síntomas* en la práctica médica y los *indicios* en el ámbito jurídico. En cada caso, se emplea una lógica inferencial que permite acceder a realidades no observables directamente, a partir de manifestaciones o huellas indirectas. De esta forma, el pensamiento indiciario se establece como un método válido para generar conocimiento cuando no es posible contar con evidencia directa. El propio Parra (2006) espalda esta concepción mediante analogías con el campo médico. Por ejemplo, el diagnóstico de sarampión no depende de la observación directa del virus, sino de la identificación de síntomas objetivos y verificables, como la fiebre progresiva, la fotosensibilidad o el signo de Koplik. Estas manifestaciones físicas, aunque indirectas, permiten con un alto grado de certeza identificar la enfermedad.

De manera semejante, en el ámbito judicial, ciertos hechos tangibles pueden servir como base para inferir otros acontecimientos que no han sido observados directamente. Finalmente, el autor ilustra esta lógica con un caso judicial: el exceso de velocidad de un vehículo no fue presenciado, pero pudo inferirse a partir del estado de los cadáveres y de los daños materiales del automóvil tras un accidente. Según Parra (2006), este ejemplo demuestra cómo “el hecho probado indica un hecho no visto”, lo cual reafirma la legitimidad del uso de indicios como instrumento probatorio válido.

Figura 1. *Evolución medios de prueba*

Época / Período	Medios Probatorios Principales	Características
Derecho Romano (siglo V a.C. - siglo V d.C.)	Juramento, testigos, documentos escritos, inquisitivo.	Se usaban principalmente testimonios y pruebas documentales. El juramento tenía valor moral y religioso.
Edad Media (siglos V-XV)	Ordalías, juramentos colectivos, juicio de Dios, prueba testifical.	La fe dominaba la idea de justicia. Las ordalías eran prácticas la creencia se usaba en juicios divinos como forma de prueba.
Siglo XVII-XVIII	Testimonio, documentos, inspección ocular.	Comienza la racionalización del proceso judicial. Se empieza a valorar más la lógica que lo sobrenatural.
Siglo XIX	Prueba pericial, declaración indiciaria, documento escrito.	Surge la figura del experto técnico. Inicios de la medicina legal y la identificación por huellas.
Primeras décadas del siglo XX	Huellas digitales, balística forense, análisis químico.	Consolidación de las ciencias forenses como apoyo a la justicia.
Segunda mitad del siglo XX	ADN, informática forense, polígrafo, reconocimiento facial.	Avances tecnológicos permiten pruebas más precisas y objetivas.
Siglo XXI	Big data, redes sociales, dispositivos móviles, inteligencia artificial, blockchain.	Los medios digitales cobran relevancia. Se discute su validez legal y su control ético.

1.2. Evolución jurisprudencial, legal y doctrinal de la prueba por índicos en el mundo

La prueba indiciaria ha sido parte fundamental del razonamiento jurídico desde tiempos remotos, al estar ligada a la capacidad humana de deducir hechos no observados directamente a partir de signos perceptibles. Sus raíces se remontan a las prácticas de las primeras comunidades humanas, especialmente en el contexto de la caza, donde el análisis de vestigios mínimos permitía inferir la presencia de una presa. Este tipo de razonamiento empírico, al que Ginzburg y Padilla, (2016), denominó *conocimiento indiciario*, constituye una de las formas más primitivas de racionalidad humana, fundamentada en la interpretación de huellas y señales aparentemente insignificantes. Durante el siglo XVI, con la promulgación de la *Constitutio Criminalis Carolina*, cuerpo legal del Sacro Imperio Romano Germánico, establecido en 1532, los indicios comenzaron a desempeñar un papel más definido dentro del proceso penal. La existencia de indicios considerados como “graves” facultaba a los jueces para someter al sospechoso a interrogatorios bajo tortura.

Si se obtenía una confesión, esta servía de base para dictar sentencia. Incluso en ausencia de confesión, era posible condenar sobre la base de presunciones de culpabilidad, lo que derivaba en sanciones atenuadas, impuestas según la discrecionalidad del juez (Barria, 2021). Este modelo judicial fue objeto de duras críticas en períodos posteriores debido a su carácter marcadamente arbitrario. Partía de una presunción de culpabilidad desde el inicio del proceso, de modo que una simple sospecha podía bastar para imponer sanciones, y cualquier duda se resolvía en contra del acusado. Esta asociación entre la prueba indiciaria y el ejercicio discrecional del poder judicial generó, con el tiempo, un fuerte rechazo hacia su utilización como medio válido de acreditación probatoria (Barria, 2021).

Con el avance histórico, y especialmente tras la progresiva abolición de la tortura como método de obtención de prueba, los indicios comenzaron a ser tratados con mayor rigor técnico y formal. Autores como Parra Quijano califican este periodo como una etapa de depuración doctrinal, en la que los jueces examinaban los indicios con extremo cuidado, comparándolos con "piedras preciosas", cuyo correcto ensamblaje permitía construir una base probatoria sólida para emitir una sentencia condenatoria (Barria, 2021). No obstante, surgieron también visiones críticas. Autores como Carmignani, consideraban que los indicios generaban una certeza subjetiva, basada en la apreciación personal del juez y no en elementos regulados por la ley. Desde esta perspectiva, la prueba indiciaria carecería de legitimidad, al depender más del arbitrio humano que de un método objetivo (Barria, 2021).

A partir de este debate, se consolidó una visión contemporánea que defiende el uso de la prueba indiciaria, siempre que se aplique bajo estándares racionales y garantistas, reconociéndola como un medio legítimo dentro del sistema probatorio moderno (Barria, 2021). Autores como Parra (2006) en su Manual de derecho probatorio, analizan la prueba indiciaria desde la perspectiva

de la teoría del conocimiento. En este enfoque, los indicios se entienden como una forma primitiva de inferencia que permite al ser humano deducir hechos no observables a partir de señales externas. Esta capacidad, desarrollada inicialmente en contextos como la caza, se basaba en la interpretación racional de rastros sensibles para acceder a realidades ocultas.

En el marco del Derecho romano no se desarrolló una teoría organizada sobre los indicios, aunque se admitía la posibilidad de formular conclusiones judiciales a partir de evidencias indirectas. Sin embargo, fue en el ámbito del Derecho canónico, durante la Edad Media, donde se estableció un sistema jurídico más definido en torno a esta clase de pruebas. En dicho contexto, surgieron modelos de valoración probatoria que permitían fundamentar una condena con base en indicios sólidos, específicos y coherentes entre sí, incluso en ausencia de una confesión explícita (Parra, 2006). Pensadores ilustrados como Beccaria (1999) manifestaron reservas frente al empleo de suposiciones no comprobables en los procedimientos penales. A pesar de estas críticas, los indicios continuaron siendo reconocidos como un medio válido de prueba en aquellos casos donde la evidencia directa resultaba insuficiente o inaccesible. Durante el siglo XX, el Derecho español se consolidó como un referente en el tratamiento jurisprudencial de la prueba indiciaria. El Tribunal Supremo de España ha sostenido reiteradamente que, para que los indicios puedan sustentar una condena, deben reunir condiciones de pluralidad, precisión, gravedad y concordancia, consolidando así una doctrina sólida en torno a esta forma de prueba (Tribunal Supremo de España, 2023).

Por su parte, en los sistemas jurídicos de tradición anglosajona, la figura de la *circumstantial evidence* ha sido ampliamente aceptada en la práctica judicial, aun en ausencia de una regulación expresa. La doctrina jurisprudencial reconoce que este tipo de evidencia puede resultar tan persuasiva como la prueba directa, siempre que los hechos indiciarios conformen una

secuencia lógica y coherente de inferencias (Sánchez, 2001). En dichos sistemas, la evaluación de estos elementos se somete a criterios probatorios rigurosos, entre ellos, el estándar de prueba "más allá de toda duda razonable". En el derecho penal internacional, instancias judiciales como el Tribunal Penal Internacional para la ex Yugoslavia (TPIY) (Tribunal Penal Internacional para la ex Yugoslavia, 2001), el Tribunal Penal Internacional para Ruanda (TPIR), (Tribunal Penal Internacional para Ruanda, 2006) y la Corte Penal Internacional (CPI), (Corte Penal Internacional, 2009), han reconocido de manera generalizada la admisibilidad de la prueba indiciaria. Por ejemplo, en el caso *Prosecutor v. Lubanga Dyilo*, la CPI destacó que los indicios indirectos pueden ser fundamentales para determinar la responsabilidad penal, siempre que se sustenten en un razonamiento lógico y estructurado (Corte Penal Internacional, 2009), Del mismo modo, en tribunales creados para situaciones específicas, como el TPIR, se han dictado sentencias condenatorias basadas en conjuntos de indicios suficientemente sólidos y articulados (Tribunal Penal Internacional para Ruanda, 2006).

Desde la perspectiva de la doctrina contemporánea, el estudio de la prueba indiciaria ha trascendido el ámbito estrictamente jurídico, incorporando enfoques interdisciplinarios. En su obra *Mitos, emblemas e indicios*, Ginzburg y Padilla (2016) establecen una analogía entre los procesos de razonamiento utilizados por cazadores, médicos, especialistas en arte y jueces, destacando que todos ellos construyen conocimiento a partir de pequeños detalles que, aunque aparentemente insignificantes, permiten acceder a realidades más amplias y complejas. Esta idea ha sido retomada por autores como Parra (2006) quien resalta que los indicios constituyen una forma válida de conocimiento indirecto, cuya legitimidad puede evaluarse mediante criterios objetivos y verificables.

En cuanto al plano jurisprudencial, existen diversas posturas internacionales respecto del uso de la prueba indiciaria, especialmente en el ámbito penal. En la Sentencia Saidi de 1993 (Corte Europea de Derechos Humanos, 1993), la Corte Europea de Derechos Humanos sostuvo que, en la aplicación de la prueba indirecta, es esencial garantizar que las conclusiones sean coherentes, proporcionales y no arbitrarias, y que posean carácter estrictamente probatorio. De igual forma, en la Sentencia Ferri (Corte Europea de Derechos Humanos, 2001), la Corte examinó la validez de una condena penal basada en pruebas indiciarias, concluyendo que los indicios deben ser suficientemente sólidos, precisos y específicos para justificar un fallo condenatorio.

Asimismo, en 2007, el Tribunal Penal Internacional reafirmó su aceptación de la prueba indiciaria como herramienta válida para determinar la culpabilidad o responsabilidad penal de un sujeto. En la sentencia ICC-01/04-01/06, se admitieron pruebas indirectas, aunque el tribunal subrayó que los indicios deben ser corroborados por otros elementos probatorios y valorados de forma conjunta, a fin de evitar construcciones arbitrarias o presunciones infundadas (Tribunal Penal Internacional, 2007).

1.3. Adopción y evolución jurisprudencial, legal y doctrinal de la prueba por indicios en materia tributaria en Colombia

En Colombia, la utilización de la prueba indiciaria en materia tributaria ha seguido una trayectoria progresiva, sustentada en el reconocimiento normativo, la consolidación jurisprudencial y la interpretación por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Aunque se trata de un medio de prueba de carácter indirecto, ha adquirido una creciente relevancia como herramienta de control, especialmente en escenarios donde la evidencia directa resulta insuficiente o inexistente, como ocurre habitualmente en casos de evasión o elusión fiscal.

Con la expedición de la Ley 1564 de 2012 (Congreso de la República de Colombia, 2012), por la cual se crea el Código General del Proceso, se establece en su artículo 164 que: “Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso. Las pruebas obtenidas con violación del debido proceso son nulas de pleno derecho.” (art.164). Este precepto busca salvaguardar el derecho al debido proceso y garantizar que las decisiones judiciales se basen exclusivamente en pruebas legítimamente obtenidas, asegurando así un trámite imparcial y respetuoso de los derechos fundamentales.

En esa línea, el principio de licitud de la prueba implica que los elementos probatorios aportados deben ser obtenidos respetando los derechos fundamentales, como la defensa, la intimidad y la dignidad humana. Así, se considera ilícita toda prueba recolectada vulnerando tales garantías, como sucede, por ejemplo, con confesiones obtenidas bajo tortura o mediante allanamientos sin orden judicial. En cuanto a los indicios, el artículo 240 del mismo código señala que, para que un hecho pueda considerarse como tal, debe estar debidamente probado dentro del proceso. Este requisito protege la objetividad judicial al evitar decisiones basadas en meras suposiciones, y obliga a que toda inferencia tenga un respaldo probatorio real, verificable y racional. La DIAN ha venido utilizando este medio probatorio para sustentar actos administrativos, especialmente en casos donde se detectan inexactitudes u omisiones por parte de los contribuyentes. Asimismo, lo emplea para confirmar o desvirtuar la realidad de una operación, o para determinar si esta corresponde a una simulación.

Desde el punto de vista normativo, el Estatuto Tributario colombiano, Decreto 624 de 1989, incorpora diversas disposiciones que permiten el uso de indicios en los procesos de fiscalización, verificación y determinación tributaria (Congreso de la República de Colombia, 1989). En particular, el artículo 686 faculta a la Administración Tributaria para comprobar el cumplimiento

de las obligaciones fiscales a través de diversos medios probatorios, incluso cuando el contribuyente no proporcione la información solicitada. De forma más detallada, los artículos 747 a 785 regulan los distintos medios probatorios admitidos en el procedimiento tributario, tales como confesiones, testimonios, indicios, presunciones, pruebas documentales y contables, inspecciones tributarias y dictámenes periciales.

En este contexto, la prueba indiciaria, basada en conjeturas, señales o presunciones derivadas de procesos lógicos, científicos o empíricos, se convierte en un mecanismo relevante para la reconstrucción lógica de hechos no directamente comprobados, siendo eventualmente aceptada por el juez como una inferencia razonable dentro del marco legal y constitucional. El papel de la prueba por indicios como uno de los mecanismos probatorios relevantes en el ámbito tributario colombiano se encuentra reglamentado en el Código General del Proceso, cuyo uso en asuntos tributarios, aduaneros y cambiarios es posible gracias a la remisión expresa contenida en el artículo 742 del Estatuto Tributario. En particular, los artículos 240, 241 y 242 del Código General del Proceso establecen disposiciones sobre los indicios, señalando que, para ser considerados como tales, los hechos deben estar suficientemente acreditados dentro del proceso. Por su parte, el artículo 744 del Estatuto Tributario permite la utilización de presunciones y pruebas indiciarias cuando no existe evidencia directa, siempre que dichos indicios cumplan con los requisitos de gravedad, precisión y concordancia.

Asimismo, los artículos 754 y 754-1 otorgan fundamento legal a la administración tributaria para recurrir a indicios derivados de datos estadísticos generados por entidades oficiales como la DIAN o el Banco de la República. También se consideran válidas las cifras registradas en productos financieros, como cuentas bancarias, y los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección de Impuestos sobre sectores económicos de contribuyentes. El artículo

781 del Estatuto Tributario establece que la omisión en la presentación de la contabilidad puede ser interpretada como un indicio desfavorable para el contribuyente. No obstante, aunque estos elementos resultan valiosos para determinar obligaciones fiscales, su uso debe estar debidamente sustentado, a fin de evitar decisiones arbitrarias. En todo caso, los elementos probatorios utilizados deben cumplir con los criterios de relevancia, idoneidad y utilidad dentro del procedimiento administrativo correspondiente.

Desde el ámbito administrativo, la DIAN ha consolidado su postura sobre el uso de los indicios mediante múltiples oficios y conceptos doctrinales. En una etapa inicial, la entidad reconocía los indicios como un mecanismo complementario más que como prueba principal. Por ejemplo, en el Oficio 903170 - int. 491 del 22 de abril de 2022, se indicó que los indicios deben emplearse de forma subsidiaria, enfatizando que toda inferencia debe basarse en hechos concretos y comprobados que permitan deducir situaciones no observadas directamente. Además, cuando la administración tributaria tenga “indicios sobre la inexactitud de la declaración”, el artículo 685 del Estatuto Tributario le permite enviar un emplazamiento para corregir al contribuyente, responsable o agente retenedor. Este artículo demuestra otro ámbito en el cual el indicio juega un papel determinante al momento de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, como también lo reafirma el Oficio 903170 - int. 491 de 2022.

Por su parte, el Oficio 904841 del 17 de junio de 2022, también emitido por la DIAN, destaca que los indicios de inexactitud deben originarse en hechos objetivos y conocidos, no en interpretaciones arbitrarias. Además, precisa que no todo gasto cuestionado implica automáticamente un indicio válido: se requiere una base lógica y razonada para sustentar cualquier actuación administrativa. En paralelo, el Consejo de Estado ha reiterado en su jurisprudencia la validez del uso de los indicios dentro del ejercicio de las funciones fiscalizadoras, siempre que se

respeten principios como la pluralidad, gravedad, precisión y la conexión lógica entre los hechos. En decisiones relevantes, como la Sentencia, la Sección Cuarta avaló el uso de promedios sectoriales como fundamento indiciario para incrementar ingresos no declarados por el contribuyente (Sentencia 17314, 2011).

En pronunciamientos posteriores, como el Expediente 25000-23-27-000-2010-00247-01 (19999) del 12 de noviembre de 2015 y la (Sentencia 17314, 2011), se ha reiterado que, aunque los indicios pueden respaldar liquidaciones oficiales, su uso debe ser complementario y no exclusivo, especialmente en casos donde se pretenda imponer sanciones, las cuales exigen un respaldo probatorio más robusto. Desde el plano doctrinal, especialistas como Whittingham (2011) señalan que, aunque la prueba indiciaria puede constituir una herramienta útil en materia tributaria, su aplicación debe sujetarse a límites claros que respeten principios esenciales como la legalidad y el debido proceso. En consecuencia, la DIAN debe fundamentar sus decisiones en una base probatoria sólida, en la que los indicios no sustituyan la prueba directa, sino que la complementen de forma razonada y legítima.

En esta misma línea, Parra (2006) afirma que los indicios, al igual que los síntomas médicos o las huellas físicas en peritajes forenses, permiten deducir hechos no observados directamente a partir de realidades comprobadas, siempre que exista una construcción lógica, adecuada y coherente. En síntesis, la incorporación y el desarrollo de la prueba indiciaria en el ámbito tributario colombiano reflejan un proceso progresivo y estructurado, en el que convergen el ordenamiento legal, las orientaciones administrativas y la interpretación jurisprudencial. Este conjunto de elementos busca garantizar una fiscalización efectiva y eficiente, sin comprometer los derechos fundamentales de los contribuyentes.

1.4. Jurisprudencia Colombiana sobre la implementación de la prueba por indicios en procedimientos de fiscalización de la DIAN en el Impuesto de Renta y Complementarios

En Colombia, la jurisprudencia ha tenido un papel determinante en la delimitación del uso de la prueba indiciaria en los procedimientos de fiscalización adelantados por la DIAN, especialmente en relación con el Impuesto sobre la Renta y complementarios. Las altas cortes han reconocido su admisibilidad como medio válido de acreditación probatoria, siempre que se respeten los principios de legalidad, necesidad y razonabilidad, junto con los requisitos de pluralidad, gravedad, precisión y coherencia lógica. Mediante pronunciamientos reiterados, el Consejo de Estado ha establecido que los indicios pueden ser utilizados como fundamento para cuestionar declaraciones tributarias cuando el contribuyente no aporta prueba directa, sin que ello implique una inversión automática de la carga probatoria ni una presunción de culpabilidad.

Por su parte, la Corte Constitucional ha enfatizado que el uso de métodos indirectos de prueba debe ser compatible con los principios de equidad fiscal y el respeto al debido proceso. Este desarrollo jurisprudencial ha consolidado la prueba indiciaria como un instrumento eficaz para combatir conductas de evasión o elusión tributaria, siempre que su aplicación se haga de forma razonada y no arbitraria. La jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido de manera consistente la validez de la prueba indiciaria en los procesos de fiscalización tributaria, posicionándola como un medio admisible ante la ausencia o insuficiencia de prueba directa. A partir de la (Sentencia 68001-23-31-000-2005-03498-01 (17314), 2011), se dejó claro que los indicios hacen parte del conjunto de medios probatorios contemplados en el Estatuto Tributario, especialmente cuando permiten deducir hechos relevantes para definir responsabilidades fiscales.

En la Sentencia del 8 de octubre de 2015 (Exp. 05001-23-31-000-2002-04446-01) el Consejo de Estado precisó la diferencia entre presunción legal, presunción judicial e indicio, señalando que, en este último, la relación lógica entre el hecho conocido (indicador) y el hecho por probar (indicado) debe ser establecida por el juez, no por disposición legal. De manera similar, en la(Sentencia 19495, 2015), se reiteró que los indicios deben cumplir con requisitos como gravedad, pluralidad, concordancia y coherencia lógica, y que su uso debe ser subsidiario, no exclusivo. Esta línea jurisprudencial fue reforzada por la Sentencia 20822 del 13 de agosto de 2015, en la cual se admitió la inversión de la carga probatoria cuando existen inconsistencias contables sustentadas en inferencias lógicas y razonadas.

En la Sentencia del 14 de julio de 2016 (Exp. 08001-23-33-000-2012-00113-01) se definieron los indicios como inferencias lógicas entre hechos conocidos y desconocidos. Además, se reconoció su capacidad para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, cuando estos resultan contundentes, permitiendo en tales casos la inversión de la carga probatoria. Posteriormente, en la Sentencia 22154 del 21 de junio de 2018, el Consejo de Estado reiteró que los indicios pueden constituir una base válida para sustentar decisiones administrativas incluso ante la ausencia de prueba directa, siempre que se respete el derecho de defensa y se garantice al contribuyente la posibilidad efectiva de controvertir los elementos probatorios.

Un ejemplo ilustrativo es la Sentencia del 1 de agosto de 2019 (Exp. 76001-23-33-000-2014-00553-01), en la que se abordó un caso de simulación de compras de chatarra. La Sala señaló que los indicios deben valorarse en conjunto y que un conjunto suficientemente robusto puede sustentar la existencia de simulación, permitiendo desvirtuar la presunción de veracidad e invertir la carga probatoria. En igual sentido, la Sentencia del 20 de noviembre de 2019 (Exp. 20001-23-39-000-2015-00135-01), también relacionada con

operaciones de compra de chatarra en el impuesto de renta y complementarios, reiteró criterios esenciales sobre la prueba indiciaria: su naturaleza subsidiaria, la necesidad de un análisis conjunto, y el cumplimiento de requisitos formales y lógicos.

Más recientemente, en el expediente 17001-23-33-000-2021-00324-01 (2021), la Sala precisó que, ante la imposibilidad de verificar la existencia de proveedores, facturas, registros contables o información exógena, la Administración puede sustentar sus actuaciones en indicios concluyentes que evidencien la inexistencia de las operaciones. En ese caso, se procedió a invertir la carga probatoria ante la falta de justificación por parte del contribuyente. Desde la perspectiva administrativa, la DIAN, mediante el Oficio 903170 de 2022, oficializó la definición administrativa del indicio como una inferencia lógica respaldada por el artículo 685 del Estatuto Tributario. Además, señaló que no se requiere una investigación previa ni formalidades especiales para su uso, y se remitió expresamente a la jurisprudencia del Consejo de Estado, incluyendo la de noviembre de 2015.

En el Expediente 27638 del año 2024, se confirmó que indicios sólidos pueden ser utilizados para acreditar situaciones de simulación o abuso fiscal, lo que permite trasladar al contribuyente la carga de desvirtuar tales hechos. Este avance jurisprudencial refleja una evolución constante en la interpretación de los indicios como herramienta legítima y eficaz dentro del proceso de fiscalización en materia del impuesto sobre la renta y complementarios, logrando un equilibrio entre la eficacia de la gestión administrativa y la protección de garantías fundamentales como la legalidad, la contradicción y el debido proceso.

En conjunto, estas decisiones han fortalecido la importancia de la prueba indiciaria en el ámbito tributario, permitiendo a la administración fiscal estructurar argumentos válidos en casos donde los contribuyentes omiten, distorsionan o no aportan información relevante. No obstante,

su aplicación debe estar siempre enmarcada en el respeto al debido proceso, a una distribución equitativa de la carga probatoria y a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, tal como lo ha reiterado en múltiples oportunidades la Corte Constitucional.

1.5. Dinámica de la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización de la DIAN en el Impuesto de Renta y Complementarios

La dinámica de la carga probatoria hace referencia a una distribución flexible y equitativa del deber de aportar prueba dentro del proceso, teniendo en cuenta factores como el acceso a la información, la proximidad a los hechos controvertidos y la capacidad real de cada parte para demostrar su versión. A diferencia del modelo clásico, que asigna rígidamente la carga de la prueba al demandante o al contribuyente, este enfoque permite que el juez o la autoridad administrativa redistribuya dicha carga según las particularidades del caso concreto, garantizando así mayor equidad procesal. En el contexto del derecho tributario colombiano, esta figura ha cobrado especial relevancia en los procedimientos de fiscalización adelantados por la DIAN, especialmente en relación con el Impuesto sobre la Renta y complementarios. Al respecto, la Corte Constitucional, en su (Sentencia T-760, 2008) reconoció que la adopción de un esquema de carga probatoria flexible favorece una justicia procesal más efectiva, al permitir una asignación razonada del deber de prueba conforme a las capacidades reales de cada parte para aportar evidencia.

En relación con la carga de la prueba el Código General del Proceso en su artículo 167 señala que la carga corresponde inicialmente a las partes, quienes deben demostrar los hechos que sustentan las normas jurídicas invocadas. Sin embargo, se reconoce la facultad del juez para redistribuir dicha carga probatoria en función de las particularidades del caso, ya sea de oficio o a petición de parte, antes de dictar sentencia. Esta redistribución se dirige hacia la parte que se

encuentre en mejores condiciones para aportar las evidencias, considerando factores como la cercanía con el material probatorio, la posesión del objeto de prueba, conocimientos técnicos, participación directa en los hechos o la situación de indefensión de la contraparte.

En el contexto del derecho tributario colombiano, esta figura ha cobrado especial relevancia en los procedimientos de fiscalización adelantados por la DIAN, especialmente en relación con el Impuesto sobre la Renta y complementarios. Al respecto, la Corte Constitucional, en su (Sentencia T-760, 2008) reconoció que la adopción de un esquema de carga probatoria flexible favorece una justicia procesal más efectiva, al permitir una asignación razonada del deber de prueba conforme a las capacidades reales de cada parte para aportar evidencia. En el marco del procedimiento administrativo tributario, este principio se aplica, por ejemplo, cuando el contribuyente omite entregar la documentación requerida o presenta irregularidades significativas. En estos casos, la DIAN está legitimada para emplear medios probatorios indirectos, como los indicios, con el fin de sustentar sus actuaciones. Así lo ha reconocido el Consejo de Estado en la (Sentencia 68001-23-33-000-2021-00547-01 (28381)., 2025) al precisar que, si la administración ha desarrollado una inferencia razonada y basada en hechos objetivos, corresponde al contribuyente desvirtuarla. Esta redistribución de la carga probatoria no vulnera el debido proceso, sino que responde a una interpretación moderna y garantista del deber de colaboración entre contribuyente y Estado en materia fiscal.

Desde el plano normativo, el artículo 746 del Estatuto Tributario establece que, en principio, es el contribuyente quien tiene la carga de demostrar los hechos que sustentan beneficios fiscales o la reducción de su obligación tributaria. No obstante, esta norma debe interpretarse armónicamente con los artículos 684 y 772-1 del mismo estatuto, los cuales facultan a la DIAN para solicitar información relevante y formular inferencias fundadas en indicios, siempre que se

respete el derecho a la contradicción y defensa. De este modo, se configura un modelo de carga probatoria no estático, sino dinámico, que responde a una lógica proporcional y dialógica entre el contribuyente y la administración tributaria, garantizando así una fiscalización más justa y eficiente. Desde la perspectiva doctrinal, Whittingham (2011) argumenta que la carga dinámica de la prueba se fundamenta en el deber de cooperación del contribuyente, quien, por tener acceso privilegiado a su información financiera y contable, se encuentra en mejor posición para acreditar la veracidad de sus declaraciones.

En esta misma línea, se destaca que el uso de indicios por parte de la administración no responde a arbitrariedad, sino que constituye una expresión técnica del principio de eficiencia en la gestión tributaria. En conclusión, la dinámica de la carga probatoria ha transformado de manera significativa el enfoque tradicional sobre la producción de prueba en los procedimientos de fiscalización. Al reconocer que tanto la administración tributaria, como el contribuyente, tienen un rol activo en la determinación de los hechos, se fortalece el equilibrio procesal, se mejora la validez de las actuaciones administrativas, y se asegura el respeto de las garantías fundamentales del contribuyente.

Capítulo 2. Establecer los parámetros para interpretar, delimitar, aplicar y analizar los indicios en materia tributaria, dentro de los procedimientos de fiscalización del impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la DIAN

2.1. Bases legales y teóricas que rigen la utilización de la prueba indiciaria dentro del marco tributario colombiano

El artículo 29 de la Constitución Política de Colombia (Congreso de la República de Colombia, 1991) establece de manera explícita que sus disposiciones se aplican a toda clase de actuaciones, tanto judiciales como administrativas. Esta norma refleja claramente la protección que brinda la "norma de normas" al derecho administrativo, al garantizar el reconocimiento y respeto de los derechos ciudadanos en su búsqueda de justicia. El artículo mencionado representa un alto valor axiológico y constituye uno de los pilares fundamentales del Estado Social de Derecho. En otras palabras, vivimos en un Estado en el que prevalece plenamente el principio de legalidad, lo que implica un compromiso con el respeto de los derechos fundamentales y su garantía mediante el desarrollo normativo previsto en otras disposiciones legales.

Los principios que estructuran y garantizan el debido proceso constitucional en materia probatoria encuentran su respaldo normativo en el artículo 29 de la Constitución Política (Congreso de la República de Colombia, 1991). Dentro de este marco, se reconocen como pilares fundamentales: el derecho al debido proceso, la garantía del derecho de defensa, la prevalencia del derecho sustancial sobre el meramente formal, el reconocimiento de la personería jurídica, el derecho a la contradicción, la facultad de aportar y solicitar pruebas, así como los principios de justicia e igualdad procesal entre las partes frente a la ley. En el ordenamiento jurídico colombiano, la prueba indiciaria se encuentra regulada en el Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, (Congreso de la República de Colombia, 2012) el cual establece que podrán ser medios de prueba la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, los informes y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez.

El artículo 240 señala que, para que un hecho pueda ser considerado como indicio, debe estar debidamente probado dentro del proceso. Por su parte, el artículo siguiente faculta al juez para deducir indicios a partir de la conducta procesal de las partes. Finalmente, el artículo 242 establece que los indicios deben ser apreciados en su conjunto, y que, para su valoración, se deben considerar su gravedad, concordancia, convergencia y su relación con las demás pruebas del proceso. En materia penal, el Código de Procedimiento Penal, (Ley 906, 2004), si bien no regula de manera precisa el uso de la prueba por indicios, dispone en su artículo 372 que las pruebas tienen como finalidad conducir al juez, más allá de toda duda razonable, al esclarecimiento de los hechos y circunstancias materia del juicio, así como de la responsabilidad penal del acusado, ya sea como autor o partícipe.

Igualmente, establece que se podrá hacer uso de cualquiera de los medios de prueba dispuestos, siempre y cuando no se vulneren los derechos humanos. A su vez, el artículo 382 puntualiza los medios de prueba que podrán ser admitidos, entre los cuales se encuentran la prueba testimonial, la prueba pericial, la documental, la de inspección, los elementos materiales probatorios, la evidencia física o cualquier otro medio técnico o científico que no infrinja el ordenamiento jurídico. Ahora bien, el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo de Colombia, (Ley 1437, 2011)dispone que, durante la actuación administrativa y antes de que se profiera la decisión de fondo, se podrán allegar, solicitar y practicar pruebas, ya sea de oficio o a petición del interesado. En relación con la aplicación de normas probatorias, el artículo 211 establece que, en lo no regulado expresamente por dicho Código, se aplicarán de forma supletoria las disposiciones del Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, el Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012, (Congreso de la República de Colombia, 2012) señala en su artículo 165 que constituyen medios de prueba: la declaración de

parte, la confesión, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, los informes y cualesquiera otros medios que resulten útiles para formar el convencimiento del juez. En el ámbito tributario, el Estatuto Tributario (E.T.) regula el régimen probatorio, incluyendo tanto los medios de prueba admisibles como los criterios para su valoración. El artículo 742 del E.T. establece que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que consten debidamente demostrados en el respectivo expediente, mediante los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, siempre que estos sean compatibles con las normas fiscales.

La idoneidad de los medios probatorios dependerá de las exigencias específicas para acreditar determinados hechos y de las disposiciones establecidas en la normativa tributaria y demás normas aplicables. Finalmente, los artículos 754 y siguientes del Estatuto Tributario se refieren a los indicios y presunciones en los siguientes términos:

Artículo 754. Datos estadísticos que constituyen indicio. Los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística y por el Banco de la República, constituyen indicio grave en caso de ausencia absoluta de pruebas directas, para establecer el valor de ingresos, costos, deducciones y activos patrimoniales, cuya existencia haya sido probada.

Artículo 754-1. Indicios con base en estadísticas de sectores económicos. <Artículo modificado por el artículo 60 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los datos estadísticos oficiales obtenidos o procesados por la Dirección General de Impuestos Nacionales<1> sobre sectores económicos de contribuyentes, constituirán indicio para efectos de adelantar los procesos de determinación de los impuestos, retenciones y establecer la existencia y cuantía de los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y activos patrimoniales.

Artículo 755. La omisión del NIT o del nombre en la correspondencia, facturas y recibos permiten presumir ingresos. El incumplimiento del deber contemplado en el artículo 619, hará presumir la omisión de pagos declarados por terceros, por parte del presunto beneficiario de los mismos.

Artículo 755-1. Presunción en juegos de Azar. <Artículo adicionado por el artículo 57 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando quien coloque efectivamente apuestas permanentes, a título de concesionario, agente comercializador o subcontratista, incurra en inexactitud en su declaración de renta o en irregularidades contables, se presumirá que sus ingresos mínimos por el ejercicio de la referida actividad, estarán conformados por las sumatorias del valor promedio efectivamente pagado por los apostadores por cada formulario, excluyendo los formularios recibidos y no utilizados en el ejercicio. Se aceptará como porcentaje normal de deterioro, destrucción, pérdida o anulación de formularios, el 10% de los recibidos por el contribuyente.

El promedio de que trata el inciso anterior se establecerá de acuerdo con datos estadísticos técnicamente obtenidos por la Administración de Impuestos o por las entidades concedentes, en cada región y durante el año gravable o el inmediatamente anterior.

Artículo 755-2. Presunción de Renta Gravable por Ingresos en Divisas. <Artículo modificado por el artículo 61 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los ingresos provenientes del exterior en moneda extranjera por concepto de servicios o trasferencias se presumen constitutivos de renta gravable a menos que se demuestre lo contrario.

Parágrafo. Esta presunción no será aplicable a los ingresos percibidos en moneda extranjera por el servicio exterior diplomático, consular y de organismos internacionales acreditados en Colombia.

Articulo 755-3. Renta Presuntiva Por Consignaciones En Cuentas Bancarias Y de Ahorro. <Artículo adicionado por el artículo 59 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:>

<Inciso modificado por el artículo 29 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> Cuando exista indicio grave de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro que figuren a nombre de terceros, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un cincuenta por ciento (50%) del valor total de las mismas, independientemente de que figuren o no en la contabilidad o no correspondan a las registradas en ella. Esta presunción admite prueba en contrario.

Para el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, dicha presunción se aplicará sin perjuicio de la adición del mismo valor, establecido en la forma indicada en el inciso anterior, como ingreso gravado que se distribuirá en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

Los mayores impuestos originados en la aplicación de lo dispuesto en este artículo no podrán afectarse con descuento alguno (art.754 y 755).

Los principios que rigen el derecho tributario integran, de manera implícita, las garantías procesales y del debido proceso consagradas en la Constitución Política. Asimismo, se desarrollan en concordancia con las disposiciones procesales en materia probatoria y con las normas sustantivas del régimen tributario. En el contexto de la actuación administrativa tributaria, dichos principios se manifiestan en la relación entre la Administración y el contribuyente, en la cual resulta inadmisible la vulneración de cualquiera de las garantías fundamentales. La prueba se erige así como un elemento esencial del proceso administrativo. Entre estos principios se destacan los siguientes:

El *Principio de Necesidad* encuentra su fundamento formal en el artículo 103 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), el cual establece que los procesos ante la jurisdicción contenciosa administrativa tienen como finalidad garantizar la efectividad de los derechos consagrados en la Constitución y la ley, así como la preservación del orden jurídico. En la interpretación y aplicación de las disposiciones de dicho Código deben respetarse los principios constitucionales y los del derecho procesal. Este principio se armoniza con el concepto del debido proceso, el cual implica la obligatoriedad de la práctica de la prueba, puesto que, sin ella, la actuación carecería de validez.

En desarrollo de este principio, el artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional dispone que las decisiones administrativas deben basarse en hechos debidamente comprobados. Tanto la determinación de los tributos como la imposición de sanciones deben sustentarse en hechos que consten demostrados en el expediente correspondiente, mediante los medios probatorios establecidos en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, siempre que estos sean compatibles con dichas normas. Esta disposición se relaciona con el artículo 164 del (Ley 1564, 2012)que establece que toda decisión judicial debe fundamentarse en las pruebas presentadas de manera regular y oportuna dentro del proceso.

El *Principio de legitimidad* se sustenta en diversas normas aplicables al ámbito procesal probatorio. En primer lugar, el artículo 209 de la (Constitución Política de la República de Colombia, 1991) establece que la función administrativa debe orientarse al servicio de los intereses generales y desarrollarse bajo los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante los mecanismos de descentralización, delegación y desconcentración de funciones. Por su parte, el artículo 230 dispone que los jueces, en sus decisiones, están sujetos exclusivamente al imperio de la ley. Asimismo, el artículo 683 del

Estatuto Tributario Nacional, al aludir a los principios de justicia y equidad, establece que los funcionarios encargados de la liquidación y el recaudo de los impuestos nacionales deben actuar como verdaderos servidores públicos, guiados por un compromiso ético con la aplicación justa y correcta de las leyes. En este sentido, el Estado no puede exigir al contribuyente una carga superior a la determinada legalmente para contribuir al sostenimiento de las finanzas públicas.

En consecuencia, el principio de legitimidad implica que los funcionarios públicos deben actuar en estricto cumplimiento de sus funciones, competencias y deberes constitucionales y legales. Las decisiones emitidas por las autoridades administrativas deben ser legales, razonadas y orientadas hacia la justicia, respetando rigurosamente la Constitución y la ley. Este principio se materializa mediante la emisión de actos administrativos debidamente motivados, fundamentados en los medios probatorios establecidos para tal efecto, con una valoración integral del conjunto de pruebas y la aplicación de la normativa vigente al momento de los hechos.

El *Principio de lealtad procesal* dispone que el desarrollo del proceso administrativo debe realizarse dentro de un marco de legalidad, integridad, justicia y buena fe, garantizando condiciones equitativas tanto para el contribuyente como para la administración. El incumplimiento de este principio por cualquiera de las partes ya sea la Administración o el contribuyente, constituye una actuación contraria a la legalidad, susceptible de afectar el derecho de defensa y el equilibrio procesal. Para garantizar la observancia de este principio, se prohíbe sorprender al contribuyente con hechos, pruebas o argumentos que no haya tenido oportunidad de conocer o controvertir. Esto implica el deber de respetar las etapas procesales previstas para que el contribuyente pueda aportar, solicitar y presentar pruebas, y para que la Administración pueda decretarlas de oficio y practicarlas de acuerdo con el marco legal vigente.

En conclusión, los principios constitucionales que regulan la actividad probatoria aseguran la correcta aplicación del derecho constitucional, así como de los derechos procesales, probatorios y tributarios. Su observancia en los procesos administrativos tributarios resulta indispensable y no puede ser objeto de desconocimiento o vulneración, pues su infracción constituiría una transgresión directa al debido proceso.

2.2. Criterios jurídicos que orientan la interpretación, aplicación y valoración de la prueba por indicios por parte de la administración tributaria DIAN

Los indicios se han constituido en un mecanismo probatorio de gran relevancia dentro de los procedimientos de fiscalización tributaria, especialmente ante la ausencia de pruebas directas. No obstante, su utilización no puede ser arbitraria. La aplicación de esta forma de prueba en sede administrativa debe sujetarse a criterios jurídicos claros, tanto de naturaleza legal como jurisprudencial, a fin de garantizar la protección del debido proceso y asegurar una aplicación técnica y razonada de este medio probatorio en las actuaciones adelantadas por la DIAN. La Administración Tributaria, al sustentar sus actuaciones en procesos de determinación con base en indicios, en particular, en relación con el impuesto sobre la renta y complementarios, debe tener en cuenta una serie de principios y reglas jurídicas. A continuación, se analizan algunos de los criterios más relevantes:

2.2.1. ***Sede Administrativa, Fundamento normativo de la Prueba Indiciaria***

El estatuto tributario o decreto 624 de 1989 (Congreso de la República de Colombia, 1989), no contempla un capítulo específico dedicado a la prueba por indicios, a pesar de que esta se encuentra reconocida dentro del ordenamiento jurídico tributario colombiano. Como se ha

evidenciado a lo largo de esta investigación, la incorporación de la prueba indiciaria en el ámbito tributario puede rastrearse a partir del artículo 742, el cual establece que los actos de determinación deben fundarse en hechos debidamente probados. Además, este artículo remite expresamente a las normas del Código General del Proceso (Ley 1564, 2012) en cuanto a la idoneidad y valoración de los medios probatorios.

En este contexto, los artículos 240 a 242 del Código General del Proceso se configuran como el núcleo normativo más relevante para la utilización de la prueba indiciaria, y constituyen el soporte legal que habilita a la DIAN para fundar sus actuaciones en este medio probatorio. A partir de dichas disposiciones, el funcionario fiscalizador debe considerar, como mínimo, los siguientes elementos esenciales:

- *El hecho conocido o indicador*: Corresponde a aquel evento del que la Administración tiene conocimiento cierto o incuestionable, en tanto que está debidamente acreditado en el proceso. La regla o la máxima de la experiencia, debe corresponder a un hecho cierto y probado dentro del expediente
- *Hecho Indicado*: alude al instrumento de razonamiento que se utiliza para la elaboración de la conclusión, Es el hecho desconocido que se pretende probar (ej. la omisión de ingresos que generó dicho incremento).
- *Inferencia Lógica o Enlace Lógico:* Es el resultado de esa operación lógica, razonamiento deductivo que hace el funcionario basado en las reglas de la experiencia, la lógica y la técnica, para conectar el hecho indicador con el hecho indicado. Este viene siendo el indicador para tener muy presente, a la hora de hablar del control de legalidad de los actos de la administración basados en indicios.

Respetando estas condiciones legales y técnicas, la autoridad tributaria puede acudir legítimamente a la prueba indiciaria como mecanismo de sustento probatorio, siempre que se observe el principio del debido proceso y se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

2.2.2. Principios que orientan la interpretación y uso de los indicios por la DIAN

2.2.2.1. Principio de legalidad. La autoridad tributaria, al momento de utilizar cualquier medio de prueba, debe tener presente que este debe contar con respaldo legal y ajustarse a los procedimientos expresamente establecidos por la normativa vigente. En ese sentido, la prueba por indicios es jurídicamente válida únicamente en la medida en que su aplicación esté debidamente reglamentada y se utilice como mecanismo probatorio subsidiario, es decir, cuando no se cuente con pruebas directas suficientes. Este principio de legalidad exige que la DIAN tenga en cuenta los elementos estructurales que componen la prueba indiciaria: el hecho indicador o conocido, el hecho indicado o desconocido y la inferencia lógica que los vincula.

Además, que, en el recaudo o práctica de la misma, se hayan observado todos y cada uno de los protocolos y parámetros establecidos por la ley. En el caso de la prueba indiciaria, que los hechos indicadores, el momento de su acogimiento y el cocimiento de todos los elementos indiciarios cumplan con los requisitos legales particulares y espáciales para cada uno de ellos.

2.2.2.2. Principio de la sana crítica. El principio de sana crítica, consagrado en el artículo 743 del Estatuto Tributario, orienta la valoración de los medios de prueba en el ordenamiento jurídico colombiano. Según este principio, el funcionario de la DIAN está obligado a evaluar los indicios no conforme a su convicción personal o subjetiva, sino mediante un análisis racional, lógico, objetivo y debidamente motivado. La valoración de los indicios debe fundamentarse en los siguientes pilares:

Las reglas de la lógica: En materia tributaria, el razonamiento que sustenta la prueba indiciaria debe ajustarse a las reglas de la lógica formal, evitando contradicciones, falacias o conclusiones carentes de coherencia. La administración tributaria, al valorar los indicios, está obligada a construir inferencias razonadas y consistentes con el resto del material probatorio del expediente. De lo contrario, podría incurrirse en arbitrariedad y vulneración del derecho al debido proceso del contribuyente. En este sentido, la lógica opera como una garantía de racionalidad en la actuación administrativa y judicial.

La ciencia y la técnica: La prueba indiciaria no puede sustentarse únicamente en conjeturas o percepciones personales. Debe apoyarse en conocimientos técnicos especializados, como los de índole contable, financiera o económica, que refuercen la solidez del razonamiento. Por ejemplo, al estimar ingresos no declarados con base en activos omitidos, es necesario aplicar metodologías de valoración financiera que aporten objetividad y rigor técnico a la inferencia.

Las máximas de la experiencia: Las máximas de la experiencia constituyen conocimientos construidos a partir de la observación reiterada de comportamientos humanos, comerciales y económicos. Su función es orientar la inferencia probatoria en contextos donde no exista evidencia directa, permitiendo a la administración construir conclusiones razonables basadas en patrones empíricamente reconocidos. Por ejemplo, en el contexto de la fiscalización tributaria, una máxima

de experiencia común es que un contribuyente que mantiene un nivel de vida elevado y realiza gastos significativos probablemente cuenta con ingresos altos o no declarados. No obstante, la aplicación de estas máximas debe hacerse con cautela, evitando generalizaciones indebidas, y garantizando siempre la posibilidad de contradicción por parte del contribuyente.

2.2.2.3. Principio de carga dinámica de la prueba. Como es sabido, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha establecido que, cuando la administración tributaria logra reunir un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes, puede producirse una inversión en la carga de la prueba. Esto se debe a que se desvirtúa la presunción de veracidad que ampara las declaraciones del contribuyente, permitiendo a la DIAN inferir hechos relevantes a partir de elementos debidamente acreditados dentro del expediente administrativo. En tales circunstancias, la carga probatoria se traslada al contribuyente, quien tiene el deber de demostrar que las conclusiones de la autoridad tributaria no reflejan la realidad económica o jurídica de los hechos analizados, sobre el particular la Sección Cuarta del Consejo de Estado a través de sentencia del 2 de febrero de 2023 (Exp. 25000-23-37-000-2017-00377-01, caso Metálicas y Eléctricas Melec S.A. contra la DIAN) ha consolidado el criterio de que la carga de la prueba en materia tributaria se traslada al contribuyente cuando este busca que se le reconozcan factores que reducen su carga impositiva. En consecuencia, este, debe aportar pruebas suficientes y adecuadas que acrediten la existencia y procedencia de costos, gastos, deducciones, ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y rentas exentas. La falta de prueba genera el rechazo de las partidas y puede dar lugar a sanciones por inexactitud.

Así, la prueba indiciaria adquiere un papel determinante en los procesos de fiscalización, ya que su adecuada utilización puede alterar el equilibrio probatorio inicialmente establecido. No

obstante, este desplazamiento de la carga de la prueba debe efectuarse respetando el principio de contradicción, lo que implica garantizar al contribuyente la oportunidad efectiva de controvertir los indicios, aportar pruebas y ejercer plenamente su derecho de defensa. Solo bajo estas condiciones se preserva la validez de la actuación administrativa y se asegura que la inferencia probatoria cumpla con los estándares de racionalidad y debido proceso exigidos por la jurisprudencia.

2.2.2.4. Principio del debido proceso y contradicción. Como eje fundamental del sistema probatorio se encuentra la garantía constitucional del debido proceso, la cual exige que la utilización de la prueba indiciaria no se convierta en un mecanismo arbitrario en contra del contribuyente. Para garantizar el pleno ejercicio del derecho de defensa, la DIAN está obligada a actuar con transparencia y claridad en la exposición de los fundamentos que sustentan sus inferencias. En primer lugar, la entidad debe exponer de manera clara, expresa y comprensible los hechos indicadores, por ejemplo, dentro del Requerimiento Especial, el pliego de cargos, entre otros, señalando con precisión cuáles son los hechos comprobados que servirán de base para la construcción del indicio.

En segundo lugar, debe garantizar la posibilidad de contradicción, permitiendo al contribuyente refutar tanto el hecho indicador (aportando elementos que demuestren su inexistencia o una interpretación distinta), como el razonamiento lógico utilizado por la administración para llegar a sus conclusiones. Por ejemplo, si la DIAN presume la omisión de ingresos a partir de movimientos bancarios, el contribuyente podrá desvirtuar dicha inferencia demostrando que las consignaciones corresponden a operaciones legítimas, como un préstamo recibido, la venta de un bien previamente declarado o un ingreso no constitutivo de renta. Este intercambio argumentativo no solo equilibra la relación procesal, sino que materializa los

principios de contradicción, objetividad y buena fe que deben orientar toda actuación administrativa.

2.2.3. Estándares mínimos para la valoración de indicios por parte de la DIAN

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado y los principios constitucionales que rigen el procedimiento administrativo sancionador, la prueba indiciaria solo puede ser válidamente utilizada por la administración tributaria cuando se cumplen ciertos requisitos que garanticen su legitimidad y racionalidad. En primer lugar, el hecho indicador debe encontrarse plenamente demostrado dentro del expediente; es decir, no puede basarse en simples conjeturas ni en percepciones subjetivas. En segundo lugar, la regla de inferencia empleada por la autoridad debe ser lógica, comprensible y derivada de la experiencia o del conocimiento técnico, de modo que el razonamiento sea transparente, objetivo y verificable. Además, el acto administrativo correspondiente debe explicar claramente el proceso intelectual que permitió deducir el hecho desconocido a partir del hecho probado, evidenciando la conexión entre ambos.

Igualmente, es indispensable que el contribuyente cuente con una oportunidad efectiva para controvertir la inferencia, presentando sus argumentos y pruebas con el fin de refutarla. No basta con que la administración mencione hechos “sospechosos” o situaciones ambiguas; por el contrario, debe construir una cadena argumentativa coherente y sustentada, que cumpla con los estándares de motivación, legalidad y objetividad exigidos por el ordenamiento jurídico para otorgar validez a la prueba indiciaria. En suma, la interpretación, aplicación y valoración de los indicios por parte de la administración tributaria debe llevarse a cabo dentro de un marco jurídico claramente definido, que garantice la legalidad de sus decisiones y la vigencia del debido proceso. En este contexto, los principios de legalidad, sana crítica, carga dinámica de la prueba y

contradicción conforman el conjunto mínimo de garantías que deben orientar la actuación de la DIAN cuando fundamenta sus determinaciones en hechos deducidos o inferidos, especialmente en el ámbito del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.

El riesgo de que el indicio se utilice de forma indebida, en reemplazo de la prueba directa, se reduce significativamente cuando estos principios se aplican con rigor técnico y ética administrativa. En consecuencia, la capacitación continua de los funcionarios fiscalizadores, así como la fundamentación adecuada de los actos administrativos, se convierten en pilares esenciales para mantener el equilibrio entre la eficacia de la fiscalización y la protección de los derechos del contribuyente. De esta manera, la prueba indiciaria se consolida como un medio legítimo de verificación, siempre que opere dentro de los límites del razonamiento jurídico, la técnica probatoria y las garantías procesales consagradas en el ordenamiento colombiano.

2.3. Elementos estructurales que debe reunir una inferencia indiciaria para que sea jurídicamente válida dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria

Pérez (Pérez-Cruz Martín, 2023) sostiene que el indicio constituye el componente esencial sobre el cual se construye la presunción. Se trata, en efecto, de un hecho cierto, conocido y debidamente acreditado, que sirve como base para deducir la existencia de otro hecho, el presumido, cuya certeza no ha sido confirmada mediante pruebas directas. En el ámbito procesal, los indicios se comprenden como signos, rastros o huellas; es decir, cualquier circunstancia, evento o dato empíricamente comprobable que guarde una relación significativa con el hecho investigado, y que permita inferir su existencia o aspectos relevantes de su desarrollo, puede calificarse como indicio. Así, todo acontecimiento que mantenga una relación lógica, cronológica o contextual con otro hecho y que contribuya a su esclarecimiento puede ser considerado válidamente como tal. La

prueba indiciaria suele estar sujeta a una valoración restrictiva dentro del proceso de determinación de tributos. Sin embargo, su relevancia puede ser considerablemente mayor de lo que tradicionalmente se reconoce. Según Vidaurri (2019), este tipo de prueba se caracteriza por adoptar una perspectiva ex post, lo que implica que los hechos sometidos a análisis y, eventualmente, a juicio, pertenecen al pasado.

En la mayoría de los casos, dichos hechos no han sido presenciados directamente por terceros ni registrados mediante tecnologías destinadas a su documentación. En este contexto, los indicios adquieren un papel esencial como herramientas para la reconstrucción lógica y racional de los acontecimientos, sirviendo como base para inferir la existencia de hechos relevantes en el proceso. Lejos de ser simples conjeturas, se convierten en instrumentos metodológicos que permiten enlazar hechos comprobados con hechos desconocidos, en aras de establecer conclusiones jurídicas razonables y verificables. Los elementos estructurales que debe reunir una inferencia indiciaria, considerados como básicos para su validez jurídica dentro de un procedimiento de fiscalización, son tres: el hecho indicador, la inferencia lógica y el arribo al hecho desconocido, los cuales se describen a continuación:

El hecho indicador: La noción de indicio se fundamenta en la existencia de un hecho conocido, cuya comprobación permite, mediante un proceso de inferencia lógica, alcanzar el conocimiento de otro hecho desconocido, el cual constituye, en definitiva, el objeto esencial del proceso probatorio. En tal sentido, la relevancia del indicio no radica en el hecho demostrado per se, sino en su capacidad para conducir, de forma racional y lógica, a la acreditación del hecho controvertido que se pretende probar.

Ahora bien, Ramírez (Ramírez Carvajal, 2013a)sostiene que dicho hecho indicador, es decir, el hecho conocido, que no constituye el objeto directo del juicio, debe reunir ciertos

requisitos esenciales para ser admitido y valorado válidamente como medio de prueba indiciaria. En primer lugar, debe haber sido debidamente solicitado, decretada su práctica y válidamente recaudado; en igual sentido, alegado y articulado en los hechos y las pretensiones con base en los cuales los efectos previstos en la ley sean reconocidos en el caso concreto, ya sea por parte de la DIAN o del contribuyente. Además, debe estar plenamente acreditado mediante medios de prueba idóneos, de modo que su existencia no admita duda razonable. En efecto, la solidez del hecho indicador es una condición indispensable para que pueda servir como fundamento lógico en la inferencia hacia un hecho de mayor trascendencia probatoria.

En segundo término, el hecho indicador debe ser lícito, es decir, haber sido obtenido sin vulnerar normas sustantivas o procesales, lo que excluye cualquier vicio de ilicitud, tanto en su origen como en los medios utilizados para su acreditación. Finalmente, debe existir una conexión fáctica y lógica con el hecho objeto de la pretensión, de manera que haya una relación suficiente en términos de modo, tiempo y lugar. La ausencia de este nexo causal o contextual rompería la coherencia del razonamiento inductivo, privándolo de validez jurídica. En consecuencia, la construcción del indicio no es un acto meramente empírico, sino un ejercicio racional estructurado, cuyas consecuencias trascienden el ámbito fáctico e inciden directamente en la configuración de la verdad procesal y, por ende, en la decisión jurisdiccional.

Complementariamente, el hecho indicador puede presentarse en forma simple, cuando se sustenta en un único suceso fáctico, o compuesta, cuando deriva de la concurrencia de múltiples circunstancias o situaciones interrelacionadas. Según Ramírez (Ramírez Carvajal, 2013b) en cualquiera de los casos, su acreditación puede realizarse a través de cualquier medio probatorio admitido en derecho, como el testimonio, la prueba documental, la confesión o declaración de parte, el dictamen pericial, entre otros, siempre que dichos medios hayan sido válidamente

incorporados al proceso. A partir de estos elementos debidamente acreditados, se construye, mediante un razonamiento inferencial, ya sea de carácter deductivo, inductivo o analítico, la demostración del hecho desconocido, que constituye el verdadero objeto de la pretensión.

Es condición indispensable para la validez del hecho indicador que: haya sido previamente alegado en las pretensiones procesales y que su obtención y acreditación se hayan efectuado conforme a derecho, esto es, sin vulneración de garantías procesales ni con vicios de ilicitud. Asimismo, en el supuesto del hecho indicador compuesto, debe existir una pluralidad de situaciones fácticas, debidamente articuladas en la demanda o en la contestación, cuya conjunción permita, mediante un encadenamiento lógico riguroso, derivar razonablemente la existencia del hecho controvertido.

En síntesis, el hecho indicador se erige sobre un conjunto de circunstancias fácticas que deben cumplir con los siguientes requisitos: (i) expresamente alegadas en el proceso; (ii) plenamente acreditadas mediante prueba idónea, de modo que su existencia no admita dudas razonables; (iii) obtenidas de forma lícita, sin infracción de normas sustantivas o procesales; y (iv) vinculadas de manera concreta, pertinente y coherente con el hecho objeto del juicio, de tal suerte que posibiliten una inferencia lógica válida. Cabe subrayar que la ausencia de un hecho indicador o bien su desconexión con los requisitos antes señalados impide la configuración del indicio como medio probatorio válido; en efecto, sin una base fáctica sólida y lógicamente articulada, el razonamiento indiciario carece de sustento jurídico y, por ende, resulta inadmisible en el ámbito del proceso.

La inferencia lógica: constituye el resultado racional que se obtiene a partir de un hecho conocido el hecho indicador y que permite acceder al conocimiento de otro hecho desconocido, objeto de la pretensión. Dicho razonamiento se fundamenta en las reglas de la experiencia común,

en el sentido común y en el acervo cultural y cognitivo del sujeto que lo realiza, ya sea el juzgador, las partes o los peritos, por lo que su configuración depende, en buena medida, del grado de formación, conocimiento y capacidad de razonamiento lógico de quien lo lleva a cabo. Es pertinente destacar que la inferencia, en tanto acto de razonamiento humano, trasciende el ámbito normativo del Derecho: no puede ser plenamente codificada, ni regulada o determinada mediante preceptos jurídicos, ni tampoco puede someterse a criterios exclusivamente normativos.

Su esencia radica en la lógica fáctica y en la capacidad racional de conectar elementos empíricos a través de un juicio de probabilidad razonable. En el contexto procesal, la inferencia desempeña una función instrumental análoga a la de otros mecanismos de obtención de información. Así como del interrogatorio a un testigo se extrae un relato fáctico, y de las posiciones juradas se obtienen declaraciones de parte, del indicio, esto es, del hecho plenamente acreditado, se deduce, mediante inferencia, el hecho controvertido. En este sentido, la inferencia opera como un ejercicio racional orientado a conferir valor operativo a la información fáctica disponible dentro del proceso. Además, la inferencia no es un mero acto intuitivo, sino un argumento explicativo estructurado, cuya validez depende de tres elementos esenciales: (i) el nivel de razonabilidad del razonamiento empleado; (ii) la congruencia con las reglas de la experiencia general y el sentido común socialmente aceptado; y (iii) la coherencia lógica y explicativa que permite vincular el hecho indicador con el hecho deducido.

Solo cuando estos requisitos concurren de manera armónica, la inferencia adquiere la solidez necesaria para sustentar válidamente una conclusión probatoria en sede jurisdiccional. En palabras de (Carnelutti, 1978) “un hecho no es un indicio en sí, sino que se convierte en tal cuando una regla de experiencia lo pone con el hecho a probar en una relación lógica que permita deducir la existencia o inexistencia de este”.

El hecho desconocido: constituye aquella circunstancia cuya existencia se deduce mediante un razonamiento inferencial, basado en la interpretación de uno o varios hechos indicadores. Este hecho representa la finalidad probatoria del indicio: es el punto de llegada al que se aspira acceder a través del análisis racional de los elementos fácticos incorporados al proceso. En este sentido, el hecho inicialmente incierto se convierte en una conclusión lógica derivada de una inferencia debidamente estructurada.

El propósito esencial de la prueba indiciaria radica, precisamente, en establecer la existencia o inexistencia de ese hecho desconocido a partir de los indicios disponibles. Si el razonamiento inferencial es sólido, coherente y está exento de ambigüedades, se considerará que el hecho ha sido válidamente acreditado. Por el contrario, si la conclusión se apoya en supuestos frágiles, contradictorios o inciertos, no será admisible que una decisión judicial o administrativa se funde en dichos indicios, ya que ello equivaldría a resolver la controversia mediante el azar, como si se decidiera por el simple lanzamiento de una moneda.

No menos importante, y transversal a lo que se ha venido exponiendo, los indicios deben llenar el escrutinio y análisis de su existencia, validez y de eficacia, especialmente porque para la admisibilidad procesal es necesario el cumplimiento de determinadas connotaciones, a saber:

De existencia: Respecto del hecho indicador, es decir, aquel que es conocido y se presenta como base de la inferencia probatoria, Ricotini (2007) sostiene que resulta indispensable que este se encuentre plenamente acreditado. No basta con su mera afirmación; es necesario que su existencia se fundamente en elementos probatorios concretos y verificables. Solo cuando dicho hecho cuente con un alto grado de certeza fáctica y su ocurrencia no admita dudas razonables, podrá el juzgador partir de su realidad indubitable para deducir lógicamente la existencia de otro hecho, aún no demostrado.

La certeza sobre la existencia del hecho conocido, es decir, del hecho indicador, no exige un medio probatorio específico, sino que su demostración debe reposar en pruebas idóneas, sólidas y objetivas, carentes de sesgos o irregularidades. Esta acreditación puede lograrse mediante cualquiera de los medios de prueba legalmente admitidos, como el testimonio, la confesión, la prueba documental, la inspección judicial, entre otros. Incluso, en casos excepcionales, podría admitirse que un indicio sea acreditado por otro indicio, aunque esta posibilidad es atípica y requiere especial precaución. Lo esencial es que el hecho presentado como indicio se establezca con claridad, precisión y sin margen de duda razonable; de lo contrario, aunque formalmente se mantenga en el proceso, difícilmente generará en el juzgador la convicción necesaria para sustentar una inferencia confiable respecto del hecho desconocido.

De validez: Para que un indicio sea jurídicamente válido, debe emanar de medios lícitos y haber sido obtenido conforme a las normas procesales y sustantivas vigentes. Si su obtención se realizó de manera irregular o en contravía del ordenamiento jurídico —por ejemplo, mediante tortura, coacción, amenazas u otros métodos prohibidos—, dicho indicio carecerá de valor probatorio. Según Carnelutti (1978), dentro de los requisitos de validez que deben cumplirse para que un indicio sea admisible, se encuentran: (i) que su ofrecimiento se haya realizado conforme a las exigencias procesales relativas al lugar, forma, modo y oportunidad; (ii) que no se funde en pruebas cuya obtención o contenido estén prohibidos por norma legal; y (iii) que no exista impedimento legal alguno que prohíba la investigación del hecho indicador o conocido en el que se sustenta la inferencia.

De eficacia: En cuanto a la eficacia probatoria de los indicios, es posible identificar varios elementos determinantes:

a. *Relación lógica entre el hecho indicador y el hecho investigado*: Para que un indicio tenga eficacia, debe existir una conexión lógica, coherente y significativa entre el hecho conocido (hecho base) y el hecho desconocido que se busca acreditar. Esta relación debe permitir, a través de un proceso inferencial racional y fundado, que el juzgador adquiera una convicción suficiente sobre la existencia del hecho no probado directamente. En consecuencia, se requiere una correspondencia sólida entre ambos, capaz de sustentar una conclusión razonable y jurídicamente válida.
b. *Ausencia de contraindicios*: La eficacia del indicio puede verse gravemente afectada cuando existen otros hechos plenamente probados que lo contradicen o lo desvirtúan, fenómeno que en doctrina se denomina contraindicio. Este tiene la capacidad de neutralizar o debilitar el valor probatorio del indicio en cuestión.

   Este análisis responde a la valoración conjunta de todas y cada una de las pruebas que en un momento determinado, el operador judicial o la DIAN ordene, recaude y practique, que debe desplegarse en la valoración probatoria, junto con las reglas de la sana crítica y la autonomía que se tiene para llegar a la decisión (artículo 176 Código General del Proceso). No puede haber contradicciones o juicios encontrados entre las pruebas practicadas y la pretensión que se aspira sea reconocida en virtud de estas.

   Por ejemplo, un indicio basado en un testimonio puede perder eficacia si existe una confesión o una prueba documental que demuestra lo contrario. En tal caso, lo que se ve comprometido no es necesariamente el hecho principal, sino la credibilidad del indicio mismo sobre el cual se pretendía construir la inferencia.

Vinculación del hecho conocido con la inferencia: Para Falcón, (2009) el hecho conocido debe mantener una relación directa, sustancial y verificable con el hecho desconocido; pero, sobre todo, debe permitir un grado razonable de inferencia lógica. De no cumplirse esta condición,

carecerá de la capacidad para generar el efecto probatorio pretendido. En este sentido, el grado de inferencia está estrechamente relacionado con la estructura del silogismo, aunque, en el caso de la prueba indiciaria, se trata de un silogismo de carácter inductivo, a diferencia del silogismo deductivo propio de las presunciones. En efecto, en el campo de la presunción, el razonamiento del juez es de tipo deductivo, pues parte de un principio general o una regla abstracta, establecida normativamente, que luego se aplica a un caso concreto. Ejemplo de ello son las presunciones *iuris tantum*, como aquella según la cual todos los hijos nacidos dentro del matrimonio se presumen hijos del marido, o las presunciones *iure et de iure*, que no admiten prueba en contrario por su carácter absoluto.

Por el contrario, en la prueba por indicios, el razonamiento judicial es inductivo. Aquí no se parte de una verdad jurídica predefinida, sino que el juzgador debe demostrar dentro del proceso que el hecho conocido posee la aptitud lógica necesaria para servir de antecedente racional a partir del cual inferir la existencia del hecho desconocido. Los indicios, por lo tanto, se construyen a partir de elementos empíricos, como huellas, rastros, comportamientos o vestigios, los cuales, una vez debidamente acreditados, permiten llegar, mediante un razonamiento lógico y coherente, a la conclusión pretendida. Si este vínculo no se logra establecer con claridad y solidez, el indicio carecerá de valor probatorio.

Este raciocinio inductivo permite transitar desde lo particular hacia lo general, en tanto que la comprobación del hecho base habilita al juez a inducir la existencia de otro hecho más amplio o complejo, que no ha sido acreditado directamente. De hecho, mediante una inferencia lógica correctamente estructurada, los indicios pueden incluso dar lugar a presunciones judiciales, aunque de fuerza probatoria limitada al caso concreto sometido a consideración del juzgador. En definitiva, la inferencia indiciaria es siempre relativa y contingente, en tanto depende de la

fortaleza del hecho indicador, de la congruencia del razonamiento y de la capacidad del juez para construir una cadena argumentativa coherente, racional y legalmente motivada. Por ello, su aplicación y valoración resultan particularmente complejas, pues están sujetas al arbitrio razonado del juzgador, dentro del marco de la sana crítica, la lógica formal y las máximas de la experiencia., dentro del marco de la sana crítica y los principios de la lógica y la experiencia.

Complejidad de la inferencia: La inferencia, entendida como una manifestación del razonamiento humano y, en particular, como una actividad de carácter probatorio, plantea notables complejidades teóricas y prácticas. Su análisis ocupa un lugar central en el estudio de la prueba indiciaria, pues constituye el núcleo esencial del debate probatorio, al ser el punto de convergencia entre la lógica, la valoración de la prueba y la función decisoria del juez. En efecto, la esencia misma de la prueba indiciaria reside en la actividad inferencial que debe llevar a cabo el juzgador para alcanzar la verdad procesal y resolver adecuadamente el caso concreto, cuyo hecho principal permanece inicialmente incierto o desconocido. Es únicamente a través de un ejercicio racional, estructurado y motivado de la inferencia, sustentado en hechos indicadores debidamente acreditados dentro del expediente, que dichos elementos adquieren valor jurídico y relevancia probatoria. De este modo, mediante la valoración probatoria y el razonamiento judicial, los hechos conocidos se transforman en verdaderos instrumentos de conocimiento que permiten dotar de sentido, coherencia y trascendencia jurídica a la realidad fáctica que se pretende probar.

Razonabilidad: De acuerdo con Ramírez (2013b), uno de los primeros presupuestos de la inferencia probatoria radica en que esta debe fundarse en un razonamiento racional y razonable. La razonabilidad se manifiesta en la estructura y calidad de las ideas generadas por el intelecto humano, permitiendo identificar distintos niveles de elaboración del pensamiento, expresados en formas tales como la sospecha, la conjetura, la hipótesis o la tesis. Cada uno de estos niveles

representa un grado distinto de profundidad cognitiva dentro del proceso racional. En efecto, no puede equipararse una sospecha o conjetura, consideradas como estadios iniciales y débiles del conocimiento, con una tesis, la cual implica un grado de certeza o una verdad demostrada. Podría afirmarse que la sospecha constituye el punto de partida del indicio, pudiendo evolucionar hacia una conjetura, entendida como una idea incipiente, pero más estructurada que aquella.

Posteriormente, la hipótesis surge como una formulación racional con pretensión de verdad, ámbito en el cual los indicios adquieren relevancia, en tanto permiten construir certeza y generar, a través del análisis de los datos probatorios, un juicio de convicción en el juzgador. Finalmente, cuando el razonamiento alcanza el nivel de una tesis de certidumbre, puede afirmarse que se ha trascendido la fase indiciaria, transformando la inferencia en certeza convictiva, es decir, en una verdad procesal comprobada. Este grado superior de razonamiento constituye el ideal epistemológico y jurídico al que debe aspirar el juez en la búsqueda de una decisión judicial justa y debidamente fundamentada en la verdad probada.

Reglas de experiencia y el sentido común: La teoría de las reglas de la experiencia tiene su origen en los planteamientos de Stein, quien, en el siglo XIX, en Alemania, enfatizó la importancia del conocimiento privado del juez como elemento esencial en la valoración probatoria, sustentado precisamente en dichas reglas. A partir de sus postulados, esta concepción se expandió ampliamente en el pensamiento jurídico occidental, hasta consolidarse como un pilar fundamental de la doctrina de la sana crítica, aplicada hoy de manera generalizada en los sistemas judiciales contemporáneos. Según lo expuesto por Stein, (1973) as reglas de experiencia constituyen formulaciones hipotéticas o definiciones de carácter general, desligadas de los hechos concretos debatidos en el proceso, pero que funcionan como patrones racionales para interpretar la realidad probatoria. En este sentido, dichas reglas representan la proyección concreta de la experiencia

humana, entendida como el acervo de conocimientos y vivencias comunes que guían la conducta y el razonamiento del juez.

En esta misma línea, Parra (2006) sostiene que su aplicación no es otra cosa que la materialización procesal de la experiencia común que todo individuo posee, adaptada al ámbito judicial como una herramienta racional para la valoración de la prueba conforme a criterios de lógica, ciencia y sentido común. No obstante, en el mundo contemporáneo resulta particularmente complejo identificar las reglas de experiencia que orientan el razonamiento judicial, dada la dinámica global y multicultural que ha transformado profundamente los patrones del pensamiento humano. En un entorno donde el sentido común se encuentra influido, e incluso distorsionado, por la pluralidad de visiones culturales, la determinación de tales reglas se torna problemática. Debe reconocerse que las reglas de experiencia se encuentran en diálogo constante con los referentes culturales propios de cada sociedad. De ahí que el sentido común, que teóricamente debería derivarse de aquellas, muchas veces no represente más que una forma de racionalidad práctica aplicada a los hechos, orientada a facilitar la toma de decisiones (Parra, 2006). En consecuencia, su contenido no es universal ni inmutable, sino que se adapta al contexto sociocultural en el cual el juez ejerce su función valorativa.

En este sentido, Taruffo (2006) advierte que las reglas de experiencia mantienen una relación intrínseca con la cultura, y que esta, a su vez, se sostiene en el sentido común, entendido como una noción ambigua, imprecisa y difícilmente definible. Precisamente en ello radica su relevancia dentro del razonamiento judicial: el sentido común opera como el vínculo cognitivo que permite al juez establecer una conexión lógica entre el hecho indicador y el hecho desconocido que se pretende demostrar. Por ello, gran parte de la actividad inferencial del juzgador descansa en su bagaje cultural, sus reglas de experiencia y su sentido común, más que en criterios o

disposiciones estrictamente normativos. Desde esta perspectiva, cuando el juez aplica sus reglas de experiencia y su sentido común, se distancia del marco jurídico positivo. En consecuencia, puede afirmarse que el Derecho no regula ni determina de manera exhaustiva la forma en que el juez razona o debería razonar. Este ámbito del pensamiento judicial se sustrae parcialmente del control normativo, situándose en una dimensión contingente y aleatoria, especialmente visible en la valoración de la prueba indiciaria, donde el factor humano y cultural adquiere un peso determinante en la construcción de la convicción judicial.

La lógica: La lógica constituye un elemento esencial que complementa la inferencia probatoria, en tanto se concibe como el arte de pensar con orden, coherencia y rigor. No basta con la mera capacidad de razonar; es indispensable hacerlo de forma estructurada y coherente, ya que el orden lógico del pensamiento jurídico es un requisito ineludible para la adecuada construcción de argumentos y para la validez de los actos en el marco del negocio jurídico y, en general, de las ciencias. En este sentido, la coherencia dota de solidez al razonamiento inferencial derivado de los indicios, pues un pensamiento desordenado, ambiguo o impreciso debilita considerablemente la credibilidad del argumento. Como lo señala Ramírez (2013b), resulta difícil otorgar valor persuasivo al discurso de quien razona de forma confusa o contradictoria. La lógica de la inferencia combina distintos modos de pensamiento: parte de una estructura deductiva, se apoya en el método inductivo, y culmina en una lógica dialéctica, mediante la cual el conocimiento se perfecciona a través de un proceso circular de contraste entre lo particular y lo general.

En el proceso tributario, la prueba indiciaria ocupa un lugar preponderante, especialmente ante la frecuente escasez de prueba directa o plena. En estos escenarios, la prueba por indicios se erige como un instrumento racional que permite al auditor y al juez superar la ausencia de evidencia directa o histórica respecto de los hechos controvertidos. Gracias a los principios de

libertad probatoria y racionalidad en la valoración de la prueba, esta modalidad ha adquirido un reconocimiento creciente, evitando que las decisiones judiciales se sustenten en el azar o en la mera intuición del juzgador. Su relevancia radica en la posibilidad de suplir las deficiencias probatorias, particularmente en los llamados “casos difíciles”, en los que los hechos relevantes no pueden acreditarse mediante pruebas directas.

En tales circunstancias, el auditor, haciendo uso de su razonamiento lógico, su experiencia profesional y su sentido común, puede formar una convicción razonada sobre la ocurrencia de determinados hechos a partir de inferencias racionales, cumpliendo así con uno de los principios fundamentales del arbitrio judicial. En definitiva, la eficacia probatoria de los indicios depende, en última instancia, de dos elementos esenciales: (i) la comprobación del hecho indiciario, y (ii) la conexión lógica que este guarda con el hecho desconocido o investigado. A partir de dicha relación, es posible generar una convicción razonada sobre la existencia, o inexistencia, del hecho principal y, en consecuencia, atribuirle una connotación jurídica específica dentro del proceso.

2.4. Aplicación, práctica y valoración de los indicios como prueba en procesos de determinación tributaria conducidos por la DIAN, a través del estudio de casos, resoluciones o pronunciamientos relevantes

La prueba por indicios es un medio probatorio plenamente reconocido por las distintas corporaciones judiciales en Colombia, particularmente en aquellos casos en los que se pretende cuestionar la veracidad de operaciones que, si bien ostentan una apariencia formal de autenticidad, podrían ser en realidad simuladas o carentes de sustancia económica. En este contexto, el Consejo de Estado ha reiterado que la concurrencia de un conjunto probatorio integrado por indicios graves, precisos y concordantes puede alcanzar un grado de certeza suficiente para desvirtuar la presunción

de veracidad que, en principio, ampara las declaraciones tributarias del contribuyente. En tales circunstancias, y ante la contundencia del haz indiciario, se produce una inversión en la carga de la prueba, conforme a lo previsto en el artículo 177 del Código General del Proceso, trasladándose al contribuyente la responsabilidad de acreditar la realidad y sustancia económica de las operaciones que han sido objeto de cuestionamiento por parte de la administración.

La importancia de los indicios como medio de prueba adquiere especial relevancia en el tratamiento de las operaciones simuladas, puesto que, dada su naturaleza encubierta e ilícita, rara vez las partes involucradas dejan evidencia documental directa de los acuerdos simulatorios. En consecuencia, la demostración de la simulación suele construirse a partir de hechos indirectos o periféricos, cuya valoración conjunta permite, mediante un razonamiento lógico y estructurado, llegar a la conclusión de que la operación carece de realidad económica y responde únicamente a una apariencia formal con efectos fiscales indebidos. Aunque es habitual que la DIAN, en el marco de los procedimientos tributarios, aduaneros y cambiarios, recurra a la prueba indiciaria como fundamento de sus actos administrativos, tal actuación le impone la obligación de estructurar, motivar y sustentar adecuadamente la inferencia probatoria, cumpliendo con los requisitos legales y con los estándares jurisprudenciales fijados por el Consejo de Estado. Este deber implica que no basta con señalar hechos sospechosos: es indispensable construir un razonamiento que vincule de forma coherente, racional y verificable el hecho indicador con el hecho deducido.

Por otro lado, resulta igualmente relevante analizar las estrategias de defensa frente a este tipo de prueba, tanto desde la óptica del contribuyente como de la misma administración tributaria. El estudio de casos y pronunciamientos relevantes permite anticipar escenarios de litigio y fortalecer la estrategia probatoria, asegurando el respeto al debido proceso, a la carga dinámica de la prueba y a los principios de contradicción y legalidad. Así, la administración tributaria puede

cuestionar la realidad de las operaciones que dan lugar al reconocimiento de costos, deducciones o gastos en el impuesto sobre la renta y complementarios, a partir de indicios que pueden estructurarse bajo criterios como los siguientes:

Tabla 1. *Estructura de la administración tributaría*

Hecho conocido	Regla de experiencia	Hecho indicado	Jurisprudencia
El Contribuyente carece de infraestructura física, circunstancia que se puede acreditar mediante visitas de verificación realizadas a su presunta sede, las cuales en múltiples ocasiones resultan infructuosas al no ser posible localizarlo en el lugar indicado.	Las actividades comerciales propias del tercero requieren de una infraestructura mínima que permita la adecuada ejecución y desarrollo de las operaciones inherentes a su objeto social.	La ausencia de infraestructura impide que el tercero desarrolle efectivamente una actividad económica, razón por la cual las operaciones que sirven de fundamento a la deducción o al impuesto descontable carecen de existencia real.	(Sentencia 76001-23-33-000-2015-00654-01., 2023)
El Tercero omitió el cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivadas de las operaciones realizadas, hecho que se acredita mediante la consulta a los sistemas informáticos institucionales de la Administración Tributaria.	Las actividades comerciales, en términos generales, conllevan la obligación de efectuar el pago de los tributos derivados de su desarrollo. En consecuencia, los contribuyentes formalmente constituidos procuran el cumplimiento de sus deberes fiscales, evitando así las consecuencias jurídicas derivadas de su incumplimiento.	El incumplimiento de las obligaciones tributarias permite inferir que el Contribuyente no desarrolla una actividad y, por tanto, las operaciones que generan la deducción o el descontable son inexistentes. El incumplimiento de las obligaciones tributarias permite inferir que el tercero no desarrolla una actividad y, por tanto, las operaciones que generan la deducción o el descontable son inexistentes.	(Sentencia 11001-03-27-000-2018-00023-00. C.E., 2020)
Se constata que el patrimonio del Contribuyente se compone	Las actividades comerciales propias del tercero requieren la	En atención al reducido valor de los activos, se infiere que el	(Sentencia 25000-23-37-000-2020-00358-01 (28013), 2024)

Hecho conocido	Regla de experiencia	Hecho indicado	Jurisprudencia
de activos de escaso valor, hecho que se verifica a partir del examen de las declaraciones tributarias correspondientes al impuesto sobre la renta.	tenencia de activos cuyo valor guarde una proporción razonable con el monto de las transacciones realizadas, a fin de garantizar la viabilidad y autenticidad económica de las operaciones.	Contribuyente no desarrolla de manera efectiva una actividad económica, razón por la cual las operaciones que fundamentan la deducción o el impuesto descontable se reputan inexistentes.	
No se evidencia la existencia de trabajadores vinculados al Contribuyente, circunstancia que se corrobora a través de la revisión de los registros de aportes al sistema general de seguridad social.	Las actividades comerciales, como las desarrolladas por el tercero, demandan la intervención de mano de obra y la vinculación de personal trabajador que permita la adecuada ejecución de la actividad económica.	La ausencia de personal contratado evidencia que el Contribuyente no ejecuta de manera real una actividad económica, motivo por el cual las operaciones que sustentan la deducción o el impuesto descontable se consideran inexistentes.	(Sentencia 25000-23-37-000-2017-00138-01 (26365)., 2023)
No se dio cumplimiento por parte del Contribuyente al deber legal de presentar la información requerida en formato magnético, circunstancia que se verifica a través del acceso a las plataformas digitales institucionales de la Administración Tributaria.	Las actividades comerciales, en términos generales, implican la realización de operaciones que deben ser objeto de reporte en los medios magnéticos exigidos por la normativa tributaria vigente.	El incumplimiento de las obligaciones tributarias constituye un indicio de que el tercero no desarrolla efectivamente una actividad económica, por lo cual las operaciones que sirven de fundamento a la deducción o al impuesto descontable se reputan inexistentes.	(Sentencia 25000-23-37-000-2019-00797-01 (27063), 2023)

Hecho conocido	Regla de experiencia	Hecho indicado	Jurisprudencia
No se registra la realización de transacciones financieras por parte del tercero, circunstancia que se corrobora mediante requerimientos de información formulados ante las entidades del sistema financiero.	Las actividades comerciales, por regla general, requieren la utilización del sistema financiero como medio para la adecuada canalización y manejo de los recursos derivados de las operaciones económicas.	La ausencia de transacciones a través del sistema financiero evidencia que el tercero no desarrolla de manera efectiva una actividad económica, razón por la cual las operaciones que fundamentan la deducción o el impuesto descontable se consideran inexistentes.	
No se halla constancia en los registros aduaneros del país de destino de operaciones de importación realizadas a nombre del exportador colombiano, circunstancia que se verifica a través de la certificación oficial expedida por la autoridad aduanera competente en dicho país.	En las operaciones de comercio exterior, lo ordinario es que las mercancías que se exportan desde un país ingresen efectivamente al territorio aduanero del país de destino, configurándose así la correspondiente importación.	Las exportaciones registradas en los documentos que respaldan la operación de comercio exterior son de carácter simulado, careciendo, por tanto, de una ejecución real y efectiva.	(Sentencia 17001-23-31-000-2007-00143-01 (18156). C.E., 2011)
El transportador manifestó no haber efectuado la prestación de servicios al exportador ni a la agencia de aduanas, circunstancia que se verifica a través de los requerimientos de información o de las diligencias de inspección realizadas por la autoridad competente.	Las operaciones de comercio, por su naturaleza, demandan una estructura logística que implique, como mínimo, la utilización de una modalidad de transporte que garantice el traslado efectivo de las mercancías.	Las exportaciones que constan en los documentos asociados a la operación de comercio exterior son de carácter simulado, careciendo de una materialización real que evidencie la efectiva salida de las mercancías del territorio nacional.	(Sentencia 08001-23-31-000-2014-00057-01 (21762), 2018)

Hecho conocido	Regla de experiencia	Hecho indicado	Jurisprudencia
Se evidencia la omisión o la existencia de inconsistencias en la canalización de las divisas, hecho que se acredita mediante la verificación de la información exógena cambiaria o a través de los requerimientos de información dirigidos a los intermediarios del mercado cambiario por parte de la autoridad competente.	Los pagos derivados de las operaciones de exportación deben canalizarse a través de los intermediarios del mercado cambiario, en cumplimiento de la normativa que regula el régimen de cambios internacionales.	Las exportaciones registradas en los documentos que soportan la operación de comercio exterior son de naturaleza simulada, al no existir evidencia que acredite la realización efectiva de la transacción ni la salida real de las mercancías del territorio nacional.	(Sentencia 25000-23-27-000-2004-02285-01 (16538), 2010)
Se configura la falta de registro por parte de los transportadores en las aduanas de paso, respecto de las operaciones de tránsito aduanero internacional que respaldan la salida de mercancías desde zona franca hacia el resto del mundo. Este hecho se constata mediante el cruce de información entre la aduana de paso y la aduana que otorgó la autorización correspondiente.	Los transportadores formalmente constituidos dan cumplimiento a las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el tránsito y el transporte internacional de mercancías.	Las exportaciones consignadas en los documentos que respaldan la operación de comercio exterior son aparentes o simuladas, toda vez que no existe evidencia fáctica que demuestre la efectiva ejecución de la transacción ni la salida real de las mercancías del país.	(Sentencia 52001-23-33-000-2017-00530-01, 2018)

Nota. Elaboración propia

Para delimitar adecuadamente el alcance de la prueba indiciaria, resulta indiscutible que la jurisprudencia del Consejo de Estado se erige como una de las fuentes más valiosas. Sus pronunciamientos han contribuido de manera significativa a precisar los criterios que orientan su aplicación, estableciendo parámetros claros y consistentes para su utilización y valoración dentro

de los procesos tributarios, especialmente en lo relativo al Impuesto sobre la Renta y Complementarios. Entre los casos más relevantes que han marcado esta evolución doctrinal y jurisprudencial, pueden destacarse los siguientes:

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 25000-23-37-000-2015-00929-01(24516) _20211104

El análisis de la discusión planteada en esta sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado se centró en la prueba indiciaria empleada por la DIAN, ante la ausencia de pruebas directas que permitieran demostrar la simulación de operaciones de compra y venta de oro y platino. En este contexto, la Administración Tributaria estructuró su actuación en un conjunto de indicios graves, precisos y concordantes, con los cuales logró inferir la inexistencia material de las operaciones declaradas por la empresa investigada C.I. Anexpo S.A.S. Los principales indicios identificados y valorados por la DIAN fueron los siguientes:

1. *Constitución reciente de Metalgold Platino S.A.S.* Se estableció que la sociedad proveedora tenía una existencia reciente, no fue localizada en el domicilio fiscal reportado, y que el volumen de ventas realizadas a la contribuyente, por valor de $45.619.190.239, no guardaba proporción con su capital social, el cual ascendía únicamente a $10 millones, según el certificado de existencia y representación legal.
2. *Ausencia de infraestructura física y operativa*. Al practicarse visitas a la dirección registrada en el RUT de Metalgold Platino S.A.S., no se hallaron oficinas ni evidencia alguna de su funcionamiento real.
3. *Inexistencia de transacciones verificables*. Varios terceros, que figuraban como proveedores de metales preciosos de dicha sociedad, rindieron declaraciones juramentadas manifestando no haber realizado operaciones comerciales con ella.

4. *Emisión de cheques a terceros no vinculados* con el proveedor formal.
5. *Falta de soportes documentales idóneos* que acreditaran de manera fehaciente las operaciones de compra y venta reportadas.

En la sentencia, la Sala fue enfática al señalar:

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria para comprobar la existencia de las transacciones económicas de los contribuyentes es la prueba indiciaria, que corresponde a la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido (p.1).

Asimismo, la Sección reiteró que:

La Sección también ha reconocido que "un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, ha sostenido que ante la contundencia de los indicios "se invierte la carga de la prueba y por tanto [corresponde] al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales (p.1.).

En consecuencia, el Consejo de Estado concluyó que los indicios construidos por la DIAN fueron jurídicamente válidos, y que su valoración conjunta, conforme a las reglas de la sana crítica, permitía inferir la simulación de las operaciones declaradas. El fallo también dejó claro que, cuando los indicios son sólidos y consistentes, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien debe acreditar la realidad económica de las operaciones cuestionadas. En este caso, los registros contables y facturas aportadas no resultaron suficientes para desvirtuar los indicios estructurados por la Administración.

En síntesis, esta sentencia reafirma que la prueba indiciaria, aunque de naturaleza subsidiaria, es un instrumento legítimo y eficaz en los procesos de fiscalización tributaria, siempre que esté construida sobre hechos debidamente acreditados y que se respete el derecho de defensa del contribuyente. La decisión ilustra que el razonamiento inferencial, aplicado correctamente, puede ser determinante para alcanzar la verdad material, sin que ello implique una transgresión a las garantías procesales.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de junio de 2011, Rad. 17001-23-31-000-2007-00226-01(17983)

El proceso judicial analizado tuvo origen en una actuación de fiscalización adelantada por la DIAN, en la cual se examinó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2002 presentada por un contribuyente que reportó ingresos por valor de $19.650.000. No obstante, la entidad identificó consignaciones bancarias por más de $1.173.767.157, lo cual generó una diferencia sustancial entre lo declarado y lo efectivamente consignado. Ante esta situación, la administración tributaria aplicó la presunción legal de renta por consignaciones bancarias, contenida en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, el cual dispone que, cuando existan indicios graves de que los valores depositados en cuentas bancarias corresponden a ingresos propios no declarados, se presume que el 15 % de dichas consignaciones constituye renta líquida gravable.

El contribuyente alegó que no ejercía ninguna actividad comercial y que las consignaciones correspondían, en realidad, a ingresos percibidos por su esposa, quien, según su versión, era la verdadera comerciante. Sin embargo, la DIAN logró establecer que el señor Martínez Enciso realizaba operaciones mercantiles desde años anteriores. En particular, se comprobó que había solicitado créditos a su nombre con el fin de realizar actividades de comercialización de productos lácteos, figuraba como administrador de una empresa familiar dedicada a la transformación y

comercialización de derivados lácteos, y tenía una participación activa y verificable en el desarrollo de actividades comerciales sujetas a registro contable. Estos elementos, acreditados documentalmente en el proceso administrativo, llevaron a la Administración a concluir que el contribuyente tenía la calidad de comerciante, y por tanto, estaba obligado a llevar contabilidad.

El Consejo de Estado, al revisar el caso, confirmó la legalidad de la actuación administrativa, destacando que la prueba indiciaria desempeñó un papel central en la demostración de la existencia de ingresos no declarados. La Sala concluyó que las consignaciones en cuentas bancarias propias, no registradas en la contabilidad ni explicadas de forma satisfactoria, constituían indicios graves, precisos y verosímiles, que permitían inferir razonablemente la omisión de ingresos gravables. Asimismo, el fallo señala que el contribuyente no cumplió con su carga probatoria, pues no presentó prueba en contrario que desvirtuara la presunción legal, ni acreditó con claridad el origen lícito y ajeno a su actividad económica de los recursos consignados. La sentencia resalta la doble función de la prueba indiciaria en el ámbito tributario: primero, como fundamento de presunciones legales aplicables en los procedimientos de fiscalización, como es el caso del artículo 755-3 del E.T.; y segundo, como instrumento activador de la carga dinámica de la prueba, mediante la cual, ante la presencia de indicios graves y verificados, la obligación de desvirtuarlos recae sobre el contribuyente.

En este contexto, el Consejo de Estado reafirma que los indicios válidamente construidos, cuando se valoran conforme a las reglas de la sana crítica y con respeto al debido proceso, pueden tener la misma fuerza probatoria que una prueba directa. En conclusión, esta decisión jurisprudencial reafirma la legitimidad y eficacia de la prueba indiciaria como herramienta esencial en los procedimientos de fiscalización tributaria, especialmente en casos donde el contribuyente omite registros contables o no justifica adecuadamente sus movimientos financieros. La sentencia

evidencia que la DIAN, al construir inferencias lógicas basadas en hechos comprobables, puede acreditar la existencia de ingresos omitidos sin vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, siempre que su actuación esté debidamente motivada y respaldada en elementos objetivos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 19 de febrero de 2020, Rad. 25000-23-37-000-2013-00416-01(23296)

En esta sentencia, el caso resuelto por el Consejo de Estado gira en torno a la investigación adelantada por la DIAN a la sociedad Comercializadora Abyce Ltda., correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2008. La administración rechazó costos por $1.705.886.749 y aplicó una sanción por inexactitud por valor de $900.709.000, al concluir que las operaciones declaradas eran simuladas y no correspondían a transacciones reales. La empresa demandante argumentó que los costos estaban soportados en facturas válidas y que la administración había empleado de forma indebida la prueba indiciaria, pues no existían hechos plenamente demostrados que permitieran inferir una simulación. Sin embargo, la DIAN, amparada en sus amplias facultades de fiscalización, adelantó visitas, tomó declaraciones y realizó cruces de información. Estableció que varios de los proveedores no pudieron ser ubicados, que no existían registros contables de las supuestas compras y que los precios nunca fueron pagados ni cobrados. Estos elementos, según la entidad, constituían indicios graves que demostraban la inexistencia de las operaciones.

El Consejo de Estado confirmó la legalidad de la actuación de la DIAN y resaltó que, en casos de simulación tributaria, los indicios se convierten en el medio de prueba más eficaz para descubrir la realidad económica oculta tras una apariencia formal. La Sala explicó que, dado que quienes simulan operaciones rara vez dejan evidencia directa de su actuar, la administración puede recurrir a hechos externos, como la inexistencia de domicilios, la ausencia de registros contables

o el no pago de las deudas, para inferir lógicamente la irrealidad de las transacciones. De esta manera, el fallo reafirma que la prueba indiciaria cumple una función esencial en los procesos de fiscalización, en la medida en que permite a la administración reconstruir la verdad material cuando las pruebas directas son insuficientes o inexistentes. La inferencia lógica que surge de hechos plenamente probados otorga validez a las conclusiones de la autoridad, siempre que el análisis de los indicios sea coherente, razonado y fundado en reglas de la experiencia.

En el caso concreto, la Sala concluyó que los documentos aportados por la sociedad —tales como facturas, remisiones y declaraciones de los proveedores— no acreditaban la existencia real de las operaciones. Por el contrario, la coincidencia en los formatos de las contabilizaciones, la ausencia de cobro de deudas de gran valor y la falta de libros de contabilidad en los proveedores constituían hechos indicadores que, apreciados en conjunto, llevaban a deducir que las operaciones fueron ficticias. El fallo también resalta que la carga de la prueba recae en el contribuyente cuando pretende hacer valer costos o deducciones que reducen la base gravable, conforme al artículo 167 del (Ley 1564, 2012). Así, cuando la DIAN logra demostrar hechos que cuestionan la veracidad de las operaciones declaradas, corresponde al contribuyente desvirtuar esos indicios mediante pruebas idóneas. En este caso, la falta de colaboración de la sociedad y la renuencia a aportar sus registros contables fortalecieron las inferencias administrativas.

Desde una perspectiva doctrinal, esta sentencia evidencia cómo la prueba indiciaria no solo sirve como herramienta auxiliar, sino que puede ser determinante para develar conductas evasivas y reconstruir hechos económicos reales. El Consejo de Estado la concibe como un medio legítimo y eficaz dentro de las amplias facultades de fiscalización de la administración tributaria, siempre que su aplicación respete el principio de sana crítica y el debido proceso. En síntesis, el caso de Comercializadora Abyce Ltda. demuestra que la prueba indiciaria es fundamental para garantizar

la eficacia del control fiscal, especialmente cuando el contribuyente utiliza formalidades aparentes para encubrir operaciones simuladas. Esta decisión reafirma que los indicios, cuando son graves, precisos y concordantes, pueden tener el mismo peso que una prueba directa y permiten a la administración cumplir con su deber de determinar la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 2 de febrero de 2023, Rad. 25000-23-37-000-2017-00377-01 (26003)

El 18 de abril de 2013, MELEC S. A. presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2012, en la cual registró costos totales por $25.617.558.000 y un saldo a favor por valor de $523.595.000. Tras la respuesta al requerimiento especial, el 27 de octubre de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos a Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412015000110. En esta se determinaron costos por $25.265.785.000, una sanción por inexactitud por $185.736.000 y un saldo a favor de $221.774.000. Frente a esta liquidación se interpuso recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución 007936 del 18 de octubre de 2016, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que confirmó la decisión al considerar que las operaciones reportadas eran ficticias o simuladas y, por tanto, los costos declarados carecían de sustento real.

La controversia jurídica se centró en determinar si la DIAN había valorado correctamente las pruebas y si la empresa había logrado demostrar la realidad de las operaciones económicas. MELEC alegó que las transacciones estaban respaldadas en facturas válidas y que no podía ser responsabilizada por las irregularidades contables o estructurales del proveedor. Según su postura, la decisión de la administración se basó exclusivamente en indicios, sin que existieran pruebas

directas que acreditaran la simulación. Sin embargo, el Consejo de Estado concluyó que la actuación de la DIAN fue legítima y que los indicios recaudados eran graves, precisos y concordantes, permitiendo concluir, con suficiente certeza, que las operaciones no eran reales. La Sala explicó que, en materia tributaria, los indicios constituyen un medio de prueba válido y determinante para reconstruir la realidad económica, especialmente cuando el contribuyente o sus proveedores omiten conservar o aportar pruebas directas de las transacciones.

El fallo enfatiza que la prueba indiciaria adquiere particular relevancia en casos de simulación, dado que quienes incurren en este tipo de maniobras usualmente intentan borrar o evitar dejar evidencia directa de sus actuaciones. Por tanto, la administración puede acudir a hechos verificados, como la inexistencia de bodegas, la falta de infraestructura, el cobro en efectivo de cheques girados al proveedor o la ausencia de registros contables, para inferir razonablemente la irrealidad de las transacciones. En el expediente quedó demostrado que COEMA S.A.S., proveedor de MELEC, no contaba con instalaciones para almacenar mercancías, no disponía de medios de transporte, no registraba compras ni ventas en su contabilidad y que los cheques emitidos por MELEC fueron cobrados personalmente por el representante legal de dicha empresa. Estos hechos, analizados de manera integral, llevaron a concluir que las operaciones fueron meramente aparentes, construidas para soportar costos inexistentes.

El Consejo de Estado reiteró que la presunción de veracidad de la declaración tributaria puede ser desvirtuada mediante indicios sólidos recaudados en el marco de las facultades de fiscalización de la DIAN. Una vez superada esta presunción, la carga de la prueba recae en el contribuyente, conforme al artículo 167 del (Ley 1564, 2012). En este caso, MELEC no aportó elementos que contradijeran las inferencias de la administración, limitándose a invocar la existencia de facturas, las cuales, por sí solas, no son suficientes para acreditar la realidad

económica de las operaciones. Desde el plano probatorio, esta sentencia constituye un precedente relevante en materia tributaria, ya que reafirma que la prueba indiciaria puede tener el mismo valor demostrativo que la prueba directa, siempre que sea valorada conforme a la sana crítica y en conjunto con los demás elementos del expediente. El fallo también subraya que la DIAN no necesita acudir a la tacha de falsedad prevista en el Código General del Proceso, pues sus facultades le permiten verificar la veracidad material de los hechos sin necesidad de impugnar formalmente los documentos presentados.

En el plano doctrinal, la decisión resalta la doble función de la prueba indiciaria: por una parte, como mecanismo de reconstrucción de la verdad material en escenarios de evasión o simulación, y por otra, como catalizadora de la carga dinámica de la prueba, que impone al contribuyente la obligación de justificar la procedencia de los costos y deducciones que disminuyen su carga tributaria. Este enfoque equilibra el ejercicio de la potestad fiscalizadora del Estado con el deber de colaboración de los contribuyentes. En conclusión, el Consejo de Estado determinó que la DIAN actuó conforme a derecho y sustentó adecuadamente su decisión en un razonamiento lógico basado en reglas de la experiencia. Se probó, mediante indicios, la inexistencia de las operaciones reportadas. No obstante, la Sala aplicó el principio de favorabilidad sancionatoria derivado de la reforma introducida por la Ley 1819 de 2016 y redujo la sanción por inexactitud del 160 % al 100 %.

Esta sentencia reafirma el valor de la prueba indiciaria como una herramienta esencial en los procesos de fiscalización tributaria. Permite a la administración descubrir la realidad económica subyacente a los hechos imponibles y combatir eficazmente estructuras simuladas, al tiempo que garantiza el respeto del debido proceso y la motivación racional de los actos administrativos.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de noviembre de 2024, Rad. 25000-23-37-000-2019-00658-01 (27240), G&C Puertas Eléctricas S.A.S. vs DIAN

El 21 de abril de 2014, G&C Puertas Eléctricas S.A.S. presentó su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013, en la cual liquidó un saldo a pagar. El 18 de julio de 2016, la DIAN emitió el Requerimiento Especial No. 322402016000125, en el que propuso el desconocimiento de los costos de ventas, gastos operacionales de administración y otras retenciones. Como consecuencia, reliquidó el impuesto a pagar e impuso una sanción por inexactitud, junto con una sanción adicional por irregularidades contables. El 13 de octubre de 2016, la sociedad presentó un memorial de allanamiento respecto de la sanción por irregularidades contables, acompañando el respectivo comprobante de pago. Al día siguiente, presentó una declaración de corrección provocada, mediante la cual aceptó parcialmente el rechazo de los gastos operacionales de administración y, totalmente, el desconocimiento de otras retenciones incluyó la sanción por inexactitud reducida y reliquidó el saldo a pagar. Sin embargo, en esta corrección no incorporó la sanción por irregularidades contables. El 19 de octubre de 2016, la sociedad dio respuesta formal al requerimiento especial.

Posteriormente, el 7 de abril de 2017, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 3224120170000734, en la que rechazó la declaración de corrección y confirmó las glosas inicialmente propuestas. La contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 99223201800033 del 19 de abril de 2018, confirmando la actuación administrativa. La administración cuestionó los costos declarados por la sociedad, los cuales se derivaban de un contrato de maquila suscrito con el establecimiento de comercio “Ingeniería de Garajes y Cerramientos”, propiedad del señor Bernardo Barbosa Rubiano. Tras una visita de verificación, la DIAN concluyó que las operaciones carecían de sustancia económica, ya que el

proveedor no contaba con infraestructura, maquinaria ni personal que evidenciara la ejecución del servicio. La bodega en la que supuestamente se prestaban los servicios se hallaba desocupada y sin signos de actividad. Asimismo, se estableció que ambas partes compartían el mismo domicilio fiscal, y que el proveedor facturaba exclusivamente a la sociedad auditada, lo cual generó serias dudas sobre la autenticidad de los costos reportados.

Con base en estos hallazgos, la DIAN rechazó los costos y profirió liquidación oficial, imponiendo sanción por inexactitud. La contribuyente demandó la legalidad del acto administrativo, argumentando que la decisión se basó únicamente en suposiciones y no en pruebas directas que acreditaran la inexistencia de las operaciones, aduciendo que las facturas y registros contables eran suficientes para respaldar la realidad del contrato. El Consejo de Estado, sin embargo, confirmó la legalidad de la actuación administrativa y reiteró que, en materia tributaria, la prueba indiciaria es un medio probatorio válido, siempre que los hechos en que se funda estén debidamente acreditados y la inferencia que se derive de ellos sea lógica, coherente y razonada. En este caso, la DIAN no se basó en conjeturas, sino en hechos comprobados que, valorados en conjunto, constituían indicios graves, precisos y concordantes que evidenciaban la inexistencia de las operaciones. Entre estos, se destacan la falta de infraestructura del proveedor, la ausencia de personal, la coincidencia de domicilio con la empresa auditada, la dependencia económica del proveedor, y la carencia de documentación que respaldara la ejecución efectiva del servicio.

El fallo reiteró que los indicios pueden tener la misma fuerza probatoria que la prueba directa, siempre que su valoración se realice conforme a los principios de la sana crítica, y que su concatenación lógica permita llegar a conclusiones razonables. También subrayó que la carga de la prueba recae en el contribuyente cuando pretende hacer valer costos o deducciones que reducen su base gravable. La existencia de una factura no prueba por sí sola la ocurrencia real de una

operación, ya que los documentos deben reflejar hechos materialmente verificables. El Consejo de Estado recordó además que la DIAN no está obligada a tachar de falsos los documentos para desconocer su efecto probatorio. En ejercicio de sus facultades de fiscalización, la entidad puede verificar la correspondencia entre los documentos aportados y la realidad económica de las operaciones. Así, si de los hechos comprobados surge una duda razonable sobre la existencia de la transacción, la administración puede recurrir a la prueba indiciaria para concluir su irrealidad.

Esta decisión reviste especial importancia, pues reafirma la validez y eficacia de la prueba indiciaria en los procedimientos de fiscalización. A través de este medio, la administración puede reconstruir la verdad material de los hechos tributarios incluso cuando la prueba directa es escasa o inexistente. Además, refuerza el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, al destacar que el contenido económico de una operación prima sobre su apariencia documental. Tal como ocurre en los casos anteriormente analizados, el proceso de *G&C Puertas Eléctricas S.A.S.* demuestra que los indicios constituyen una herramienta probatoria esencial para desvirtuar operaciones ficticias, permitiendo a la administración cumplir con su función de control tributario. Cuando las inferencias se basan en hechos demostrados y en razonamientos coherentes, la prueba indiciaria se convierte en un instrumento legítimo, capaz de equilibrar el ejercicio de las potestades fiscales con el respeto al debido proceso del contribuyente.

Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de abril de 2011, Rad. 68001-23-31-000-2005-03498-01 (17314), Harinera Pardo S.A. en concordato vs DIAN

La sociedad Harinera Pardo S.A. en concordato presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2003 el 15 de abril de 2004, en la cual determinó un saldo a favor de $367.259.000. Posteriormente, el 22 de abril del mismo año, solicitó la compensación de ese saldo a favor. El 14 de noviembre de 2004, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No.

04076200400042, mediante el cual modificó la declaración de renta, rechazando $375.080.000 por concepto de honorarios. Este rechazo se basó en que, según datos estadísticos internos, el valor aceptado por honorarios en empresas similares correspondía solo al 0,22% de los ingresos, aplicando además una sanción por inexactitud de $231.046.000. La sociedad respondió al requerimiento el 13 de enero de 2005.

Sin embargo, el 30 de junio del mismo año, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Bucaramanga expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642005000018, en la cual confirmó el rechazo de los honorarios, considerando que la administración había actuado conforme a derecho al basarse en datos estadísticos obtenidos de autos de verificación practicados a cuatro grandes contribuyentes de la misma administración. Frente a esta decisión, la contribuyente solicitó no imponer la sanción por inexactitud, con base en el artículo 647 del Estatuto Tributario, señalando que el simple rechazo de una deducción no configuraba inexactitud. Haciendo uso del parágrafo del artículo 720 del mismo estatuto, optó por no interponer recurso de reconsideración y acudir directamente a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Durante el proceso, la DIAN se apoyó en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario, y utilizó información estadística de otras empresas del sector para establecer un promedio de gastos por honorarios. Con base en ello, concluyó que la sociedad había declarado deducciones 6,2 veces superiores al promedio, rechazando así una parte significativa del gasto declarado por la contribuyente. Por su parte, la sociedad argumentó que la administración no había demostrado con pruebas directas la improcedencia de los honorarios y que, además, no solicitó a la Cámara de Comercio una certificación sobre la costumbre mercantil, tal como lo exige el artículo 107 del (Tributario, 1989) para efectos de establecer criterios de razonabilidad comercial.

El Consejo de Estado, al resolver el caso, abordó con especial profundidad el alcance y los límites de la prueba indiciaria en el ámbito tributario. En primer lugar, recordó que, de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, la declaración privada del contribuyente se presume veraz hasta que la administración requiera su comprobación, momento en el cual la carga de la prueba se traslada al contribuyente. No obstante, enfatizó que el uso de indicios debe atender los principios de legalidad y razonabilidad, y no sustituir a la prueba directa cuando esta puede obtenerse de manera razonable. Citando el artículo 248 del entonces Código de Procedimiento Civil, la Sala reiteró que todo indicio debe estar fundado en un hecho probado y que, para ser válido, debe cumplir con los criterios de gravedad, precisión y concordancia. En el ámbito tributario, los indicios pueden emplearse como herramienta válida para adicionar ingresos o rechazar deducciones, siempre que se fundamenten en hechos objetivos comprobados, y no en meras presunciones o comparaciones estadísticas infundadas.

La Sala consideró que la administración incurrió en un error metodológico, al basarse exclusivamente en una media aritmética extraída de los datos de cuatro empresas, sin demostrar que la muestra utilizada fuera representativa del sector económico al que pertenecía al contribuyente. Si bien los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario permiten la utilización de información estadística como referencia para iniciar un proceso de fiscalización, ello no exime a la administración de presentar pruebas adicionales que acrediten fehacientemente las irregularidades detectadas. En consecuencia, se concluyó que los datos estadísticos utilizados no cumplían con los requisitos mínimos para ser considerados indicios válidos. No provenían de fuentes oficiales, ni contaban con una metodología técnicamente verificable, por lo cual no podían servir de fundamento único para rechazar una deducción. La administración debió complementar

su análisis con evidencia directa, como certificaciones, comprobantes contables, contratos o estudios sectoriales debidamente soportados.

La Sala revocó la sentencia de primera instancia y anuló la Liquidación Oficial de Revisión, restableciendo la firmeza de la declaración privada presentada por la sociedad. Desde una perspectiva doctrinal, esta sentencia delimita de forma precisa el uso legítimo de la prueba indiciaria en el proceso tributario. Reconoce su utilidad como mecanismo auxiliar cuando no hay pruebas directas disponibles, pero advierte que no puede ser utilizada como único fundamento de un acto administrativo. La administración debe demostrar los hechos que sirven de base para el indicio con pruebas objetivas, y motivar las inferencias con rigor lógico y técnico. Este precedente fortalece el equilibrio entre la potestad fiscalizadora del Estado y el derecho fundamental al debido proceso. Confirma que la prueba indiciaria puede contribuir a la eficacia de la fiscalización, pero solo cuando se emplea de forma técnica, prudente y transparente. Su utilización irreflexiva o desproporcionada puede conducir a la nulidad de los actos administrativos por vulneración de las garantías procesales del contribuyente.

La aplicación de la prueba indiciaria en materia tributaria se ha consolidado como una herramienta esencial de la DIAN para detectar ingresos omitidos, rechazar costos inexistentes o evidenciar la simulación de operaciones económicas. Como se desprende de las sentencias analizadas, este medio probatorio busca reconstruir la realidad material de los hechos gravables cuando la prueba directa resulta insuficiente o inexistente. En la práctica, la DIAN recurre a la prueba indiciaria cuando detecta discrepancias entre lo declarado y la información obtenida a través de cruces contables, bancarios o documentales. Estas inconsistencias pueden derivar de diferencias entre los ingresos reportados y las consignaciones bancarias, de proveedores sin capacidad económica real, o de operaciones sin soporte material alguno. Dichos elementos generan

sospechas razonables, las cuales, si se sustentan en hechos verificables, permiten construir indicios que, si son graves, precisos y concordantes, pueden desvirtuar la presunción de veracidad que ampara al contribuyente.

La aplicación de los indicios en la fiscalización tributaria se presenta principalmente en tres escenarios: El primero corresponde a los procesos donde se presume la *existencia de ingresos no declarados*, como sucede con la presunción legal del artículo 755-3 del Estatuto Tributario, según la cual las consignaciones bancarias sin justificación se consideran rentas gravables, en la información exógena. El segundo se presenta en los casos de *rechazo de costos o deducciones inexistentes*, en los cuales la administración utiliza los indicios para demostrar la falta de realidad económica de las operaciones registradas. Finalmente, el tercero abarca las *investigaciones de simulación o fraude*, donde los indicios permiten identificar vínculos entre empresas, ausencia de infraestructura, de contabilidad, hechos estos que evidencian maniobras evasivas.

Capítulo 3. Determinar fortalezas y debilidades de este medio de prueba a partir de los criterios jurisprudenciales previamente identificados

El presente capítulo no tiene como propósito reiterar los desarrollos normativos y jurisprudenciales expuestos en los capítulos anteriores, sino analizar críticamente los criterios fijados por el Consejo de Estado respecto del alcance, validez y límites de la prueba por indicios en materia de fiscalización tributaria. Así, los apartados que siguen se centran en evaluar la coherencia, evolución y aplicación práctica de tales criterios, identificando los principales aciertos y debilidades que se han presentado en los procesos de determinación del impuesto de renta y complementarios.

3.1. Análisis de los criterios jurisprudenciales del Consejo de Estado relevantes que han definido el alcance, validez y límites de la prueba por indicios en el derecho tributario colombiano en el Impuesto de Renta y Complementarios

La fiscalización tributaria del impuesto sobre la renta y complementarios enfrenta con frecuencia situaciones de posible simulación o evasión en las que no existe evidencia documental directa de los hechos gravados ingresos omitidos, costos o gastos inexistentes. En estos casos, la Administración Tributaria (DIAN) recurre a la prueba por indicios o prueba indirecta para inferir la realidad económica subyacente. La relevancia de la prueba indiciaria radica en su eficacia para descubrir fraude fiscal oculto tras una fachada formal aparentemente correcta. Aunque la prueba por indicios se ha consolidado como un mecanismo esencial para la DIAN en la detección de operaciones simuladas o inconsistencias tributarias, su utilización plantea desafíos que van más allá del contraste entre forma y sustancia. En efecto, el verdadero problema radica en determinar cómo se ha configurado y evolucionado normativa, doctrinal y jurisprudencialmente la prueba indiciaria, y hasta qué punto estos desarrollos han permitido o limitado su aplicación correcta en los procedimientos de fiscalización del Impuesto de Renta y Complementarios. Esta perspectiva es fundamental porque, si bien el contribuyente puede sustentar su declaración mediante documentos formales, es la interpretación, valoración y uso que la administración tributaria hace de los indicios lo que define la validez de sus actuaciones.

Así, más que un enfrentamiento entre apariencias documentales y realidad económica, la verdadera justificación del estudio radica en la necesidad de comprender críticamente la construcción normativa y jurisprudencial que ha delimitado la prueba indiciaria, así como identificar sus aciertos y limitaciones prácticas. Solo a partir de ese análisis es posible determinar si los criterios utilizados por la DIAN respetan el debido proceso, cumplen los estándares

probatorios exigidos, y garantizan un equilibrio adecuado entre la eficacia fiscalizadora del Estado y la seguridad jurídica del contribuyente.

La jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha jugado un papel clave en delimitar cómo y en qué condiciones pueden utilizarse los indicios en materia tributaria, garantizando que su empleo no vulnere las garantías del debido proceso del contribuyente. A continuación, se sistematizan dichos criterios, empezando por el marco normativo aplicable, luego los estándares de validez exigidos a la prueba indiciaria y sus límites jurídicos, y finalmente las reglas jurisprudenciales consolidadas, incluidas aquellas relativas a la carga de la prueba, primacía de la realidad económica y otras garantías para la Administración y el contribuyente.

Ahora bien, el Estatuto Tributario prevé expresamente la utilización de indicios y presunciones legales en materia de determinación de la renta. El artículo 754 E.T. (adicionado por Ley 6 de 1992) contempla que ciertos datos estadísticos obtenidos por la Administración pueden constituir indicios para adicionar ingresos o rechazar deducciones en la determinación oficial de impuestos. Esta norma habilita a la DIAN a emplear información estadística agregada para inferir la existencia o magnitud de hechos gravables cuando el contribuyente no aporta prueba directa suficiente. En similar sentido, el artículo 754-1 E.T. (Ley 6 de 1992, mod. Ley 863 de 2003) regula los indicios basados en estadísticas de sectores económicos, disponiendo que los datos estadísticos oficiales de la DIAN sobre sectores de contribuyentes “constituirán indicio para adelantar procesos de determinación y estimar ingresos, costos, deducciones u otros rubros(Sentencia 17314, 2011). Nótese que la ley exige aquí que sean estadísticas oficiales y sectoriales, imponiendo un estándar de calidad a esta fuente indiciaria. Como se verá al analizar jurisprudencia, la oficialidad y representatividad de la estadística empleada resulta crucial para su validez como indicio.

Por su parte, el artículo 755-3 E.T. (Ley 6 de 1992, mod. Ley 863 de 2003) consagra una presunción legal de renta líquida gravable por consignaciones bancarias: si existen indicios graves de que las sumas consignadas en cuentas bancarias de terceros (o en cuentas propias no registradas en la contabilidad) pertenecen en realidad a ingresos del contribuyente, se presume ex lege que el total de dichas consignaciones en el período generó una renta gravable equivalente al 50% de su valor(Guerra, 2025). Esta presunción admite prueba en contrario y solo opera bajo las condiciones mencionadas destinatarios terceros o cuentas clandestinas, según ha explicado detalladamente la jurisprudencia. Por último, el Estatuto contempla en los arts. 756 y siguientes otras presunciones específicas (por ejemplo, sobre inventarios, omisión de ingresos de IVA, entre otros, todas ellas iuris tantum (admiten refutación, art. 761 E.T.).

En ese marco, el "indicio grave" surge de una concatenación de elementos fácticos: la existencia de consignaciones relevantes no reflejadas en la contabilidad del contribuyente; la utilización de cuentas de terceros cercanos —familiares, empleados o proveedores sin sustento económico— o de cuentas clandestinas no informadas en el RUT; la coincidencia temporal entre las consignaciones y operaciones comerciales del contribuyente; las transferencias sucesivas que terminan retornando a su esfera patrimonial; y las inconsistencias entre los ingresos declarados, la información exógena reportada y los promedios sectoriales. Solo cuando este conjunto de datos, apreciado de manera integral, permite inferir racionalmente que el tercero actúa como un mero intermediario o "pantalla" para canalizar ingresos que en realidad pertenecen al contribuyente, puede afirmarse que se ha configurado el indicio grave exigido por la norma. A partir de ese umbral, la presunción legal de renta líquida del artículo 755-3 E.T. resulta operativa, trasladando al contribuyente la carga de desvirtuar que esas consignaciones constituyan ingresos propios.

Esta lógica de funcionamiento conecta, además, con el régimen general de presunciones iuris tantum previsto en el Estatuto Tributario, particularmente en los artículos 756 y siguientes, que contemplan presunciones específicas sobre inventarios, omisión de ingresos, ventas no registradas o diferencias injustificadas en IVA, entre otras. En todos estos casos, incluida la presunción por consignaciones bancarias del artículo 755-3, el punto de partida es la construcción motivada de hechos indicadores suficientemente demostrados por la Administración, a partir de los cuales se articula una inferencia normativa que altera la carga probatoria. De este modo, la DIAN no queda habilitada para presumir discrecionalmente la existencia de renta líquida, sino que debe someter su actividad indiciaria a estándares de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad, garantizando al contribuyente la posibilidad real de controvertir los hechos base, la lógica de la inferencia y, en su caso, el resultado presuntivo que se pretende hacer valer en sede administrativa o contencioso-administrativa.

En efecto, significa que el llamado hecho base o indicio inicial el hecho conocido a partir del cual se infiere el hecho desconocido debe acreditarse con prueba directa o documental; no pueden inferirse hechos nuevos a partir de meras conjeturas no probadas. En complemento, el art. 241 CGP autoriza al juez a deducir indicios de la conducta procesal de las partes por ejemplo la renuencia a aportar documentos puede tomarse como indicio en contra del contribuyente, aplicación común en fiscalizaciones de renta. El art. 242 CGP dispone la forma de apreciación de los indicios: el juzgador debe valorarlos en conjunto, considerando su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas del proceso. Esta norma incorpora la clásica exigencia de que los indicios, para tener fuerza convictiva, sean múltiples, graves, precisos y concordantes, o al menos suficientemente contundentes en su inferencia.

Estándares jurisprudenciales de validez de la prueba por indicios: De las normas citadas y de la interpretación que de ellas ha hecho la Sección Cuarta, se desprenden una serie de requisitos o estándares que delimitan el alcance y validez de los indicios en materia tributaria, así como los parámetros para su apreciación por parte de la administración y los jueces:

Licitud y admisibilidad de la fuente: Todo indicio debe fundarse en información o medios probatorios legalmente obtenidos y aportados al expediente (art. 742 E.T.). Si la Administración basa su inferencia en datos ilícitos o desconocidos para el contribuyente, se vulnera el debido proceso. Por ejemplo, una estadística interna de la DIAN que no haya sido incorporada formalmente al proceso o que provenga de fuentes extrañas al expediente no podría servir de fundamento válido. Igualmente, las pruebas obtenidas con violación de derechos por ejemplo registros sin orden legal contaminan el indicio derivado de ellas.

Como lo ordena el art. 240 CGP, el hecho conocido que sirve de base al indicio debe estar demostrado. La jurisprudencia insiste en este punto: no puede el Estado presumir ingresos omitidos o costos ficticios partiendo de *suposiciones no verificadas*. Por ejemplo, para inferir que un proveedor es falso, primero debe probarse el hecho base de que dicho proveedor carece de capacidad real, por ejemplo: mediante visitas que constatan que no tiene infraestructura, o cruces que muestran que no declaró compras, entre otros. Un indicio carente de soporte probatorio es equivalente a una mera sospecha, insuficiente para fundar un acto administrativo de determinación.

Debe existir una relación de causalidad o coherencia lógica entre el hecho base probado y el hecho inferido. El indicio es, por definición, una inferencia lógica por la cual de un hecho cierto se llega a otro hecho desconocido(Sentencia 17314, 2011). Si la conexión es débil, rebuscada o contraría la experiencia común, el indicio carece de fuerza. La Administración tiene la carga de explicar por qué de los hechos probados, por ejemplo: el proveedor no tenía empleados ni activos

se sigue lógicamente la conclusión propuesta por tanto, las compras fueron simuladas. La ausencia de esa explicación lógica se traduce en una motivación aparente del acto, pues no permite comprender el razonamiento adoptado.

Los indicios no se valoran aisladamente, sino en conjunto con todos los demás medios de convicción (art. 242 CGP). Debe hacerse una apreciación global, según las reglas de la sana crítica, de tal manera que el conjunto de indicios apunte de forma convergente a la misma conclusión. Un error común que se debe evitar es considerar cada indicio por separado y restarle valor porque aisladamente podría tener explicaciones inocentes. Es la convergencia y *concordancia* de varios hechos indicadores lo que produce certeza. Por ejemplo, aisladamente el hecho de que un proveedor no tenga vehículos podría no significar nada, pero si además no tiene planta, ni empleados, ni compras registradas, la suma de todos esos indicios adquiere una fuerza mucho mayor para concluir que no podía proveer los bienes facturados.

Tradicionalmente se ha señalado que, salvo que se trate de un indicio único de altísima fuerza persuasiva, es recomendable contar con pluralidad de indicios que sean graves, precisos y concordantes entre sí. Graves en el sentido de que hagan altamente probable la conclusión no meras conjeturas débiles; precisos en cuanto se refieran concretamente al hecho que se quiere probar no vagos o ambiguos; concordantes en la medida en que no se contradigan entre sí sino que todos apunten en la misma dirección. La exigencia de pluralidad no significa que un solo indicio nunca baste de hecho el art. 754 E.T. permite adicionar renta con la prueba del indicio, pero cuando se trata de indicios múltiples, estos deben reforzarse mutuamente. La jurisprudencia ha enseñado que la fuerza inferencial aumenta cuando existe esa convergencia de varios elementos objetivos.

Dado que el contribuyente goza de presunción de veracidad y derecho de defensa, la DIAN tiene el deber de motivar en forma clara y detallada la decisión de aforar ingresos o rechazar rubros

con base en indicios. Esto implica explicitar en el acto los hechos base que considera probados, las pruebas que los acreditan, el razonamiento lógico mediante el cual de allí se infiere el hecho gravable, y por qué considera que dichos indicios cumplen los requisitos de gravedad y concordancia. Adicionalmente, la motivación debe abordar las explicaciones o pruebas presentadas por el contribuyente y dar razón de por qué se les resta mérito o por qué no desvirtúan los indicios. Una motivación que se limite a afirmar la existencia de "inconsistencias" o que copie apartes de la ley sin aplicar los hechos concretos podría ser considerada insuficiente, viciando de nulidad el acto por violación del art. 36 del CCA (debida motivación) y el art. 742 E.T. fundamentación en hechos probados(Berlanga & Tafur, 2024).

Finalmente, un estándar esencial es que el contribuyente haya tenido la posibilidad real de controvertir los indicios en que se funda la decisión. En virtud del debido proceso (art. 29 C.P.), toda prueba o dato que la Administración pretenda utilizar debe ser dado a conocer al contribuyente, ya sea durante la fiscalización (requerimientos ordinarios, visitas) o al menos en el requerimiento especial, para que este ejerza su derecho de defensa. Asimismo, si el contribuyente en su respuesta aporta contra-evidencias (por ejemplo, documentos que respaldan sus operaciones), la DIAN debe analizarlas y valorarlas en la resolución, ya que ignorarlas constituiría vulneración al derecho de defensa(Sentencia 22612, 2020). Un indicio utilizado a espaldas del contribuyente (v.gr., un estudio interno no incorporado al expediente ni mencionado en el pliego de cargos) no puede luego esgrimirse válidamente en el acto final sin haber mediado contradicción.

La jurisprudencia contencioso-administrativa ha delimitado claramente qué prácticas o situaciones invalidan el empleo de indicios en la determinación de impuestos, constituyendo verdaderos límites que la DIAN no debe sobrepasar:

Si la Administración apoya su decisión en una estadística o estudio econométrico, este debe cumplir con los parámetros del art. 754-1 E.T. (datos oficiales sobre sectores económicos) o al menos ser representativo del universo que se pretende extrapolar. Un caso emblemático es el de Harinera Pardo (2011), en el cual la DIAN rechazó deducciones de honorarios aplicando un porcentaje obtenido de una muestra de solo 4 contribuyentes del sector. El Consejo de Estado anuló el acto porque la muestra de los cuatro contribuyentes no representa el sector los resultados no pueden ser tomados para efectos de la aplicación del artículo 754-1 como indicio, por no corresponder a datos estadísticos de un sector económico(Sentencia 17314, 2011). En otras palabras, fundar un aforo en estadísticas precarias o sesgadas viola la exigencia legal y conlleva un vacío probatorio que debe resolverse a favor del contribuyente. Este límite obliga a la DIAN a emplear únicamente estadísticas fiables, por ejemplo, promedios sectoriales consolidados por la entidad a nivel nacional y abstenerse de extrapolar comportamientos de pocas empresas a todo un contribuyente sin justificación metodológica robusta.

Si el acto administrativo se limita a afirmar conclusiones sin explicar el nexo inferencial o sin referirse a las pruebas de cargo y descargo, se configura una motivación aparente. La consecuencia es la nulidad por violación del debido proceso (falta de motivación adecuada). La Sección Cuarta ha reiterado que la motivación no puede ser genérica ni basada en simples sospechas: debe revelar un análisis concreto de los hechos y las razones por las cuales se tiene por probada la simulación u omisión. Por ejemplo, anulará la actuación si encuentra que la DIAN se apoyó en un indicio, pero no explicitó cómo llegó de ese hecho a la conclusión gravosa, o si no confrontó las explicaciones del contribuyente, pues ello impide el control de legalidad sobre la razonabilidad de la inferencia.

Dado el carácter subsidiario de la prueba indiciaria, su uso es ilegítimo si la Administración omite injustificadamente la práctica de pruebas directas que eran accesibles y pertinentes para esclarecer los hechos. La jurisprudencia ha advertido que los indicios "suplen la falta de pruebas directas y solo se acude a ellos ante la falta de estas(Sentencia 17314, 2011). Así, si la DIAN podía, por ejemplo, verificar la contabilidad del contribuyente (inspección contable) o requerir información a terceros (clientes, proveedores) y no lo hizo, no puede simplemente saltar a presumir ingresos omitidos. Un indicio no debe ser atajo para eludir la obtención de pruebas directas esenciales. De lo contrario, se infringiría el principio de diligencia y eficiencia administrativa (art. 209 C.P.) y se afectaría el derecho de defensa, pues el contribuyente queda sin la posibilidad de que se verifique efectivamente la realidad. Este límite exige a la DIAN agotar razonablemente los medios probatorios directos antes de inferir por indicios; de lo contrario, los jueces podrían considerar arbitraria la determinación.

Otro límite surge cuando la DIAN introduce en la etapa final (resolución) un indicio o documento en que basa la decisión, sin que haya sido puesto previamente en conocimiento del contribuyente. Ello vulnera los principios de contradicción y defensa, pudiendo acarrear la nulidad por violación del art. 29 C.P. El Consejo de Estado ha censurado casos en que la administración apoya la liquidación oficial en informes o datos de terceros que no fueron mencionados en el requerimiento especial ni trasladados al contribuyente para su réplica. La garantía del contradictorio impone que toda inferencia utilizada provenga de pruebas incorporadas legalmente y frente a las cuales el contribuyente tuvo oportunidad de pronunciarse (ya sea en sede administrativa o, supletoriamente, ante el juez contencioso si se aportaron extemporáneamente con la demanda). Cualquier atajo en este aspecto se considera un vicio de procedimiento grave.

Ligado a lo anterior, se ha reiterado el principio general según el cual en materia tributaria debe primar la realidad económica sobre las formas jurídicas o documentales (art. 842 del Código de Comercio y doctrina general). Los indicios se convierten en la herramienta para evidenciar esa realidad económica subyacente. La jurisprudencia ha aplicado esta prevalencia, por ejemplo, en operaciones simuladas de venta de activos entre vinculados para obtener beneficios tributarios: aun cuando los contratos y papeles estuvieran en orden (forma), si por indicios (como ausencia de flujo de dinero, relaciones de subordinación, etc.) se demuestra que no hubo una transferencia real, la operación puede ser re-caracterizada conforme a su sustancia. Este criterio orienta a la DIAN a mirar más allá de lo aparente y le da sustento teórico al uso de indicios en aras de la verdad material.

Si bien la carga puede invertirse, la jurisprudencia ha manifestado que tampoco se trata de imponer al contribuyente una prueba imposible. Es decir, el contribuyente debe rebatir los indicios con pruebas a su alcance (p.ej., contratos, certificaciones de terceros, movimientos financieros reales), pero no se le puede exigir probar un hecho negativo absoluto (“demuestre que no omitió ingresos” sin más detalle). En este sentido, cuando opera la carga dinámica el contribuyente está llamado a aportar explicaciones y respaldos que, en criterio de la Sala, sean suficientes para generar duda razonable sobre la inferencia de la DIAN. Si lo logra, el *onus probandi* vuelve a pesar sobre la Administración. En casos recientes, se ha visto al Consejo de Estado evaluar minuciosamente las pruebas de descargo aportadas (por ejemplo, contratos que justifican consignaciones, certificaciones de maquilas, etc.) y, de ser convincentes, ha procedido a anular parcialmente las glosas. Este balance garantiza que el traslado de carga no se convierta en una condena irrefutable.

Aunque referido más a sanciones que a indicios en sí, la jurisprudencia ha aplicado el principio de favorabilidad (art. 640 E.T. y, supletoriamente, art. 29 C.P.) en contextos donde la determinación basada en indicios implicaba sanciones. Por ejemplo, en Harinera Pardo, la

Administración finalmente se abstuvo de imponer sanción por inexactitud al considerar que el rechazo del gasto por falta de proporcionalidad no evidenciaba per se dolo o negligencia del contribuyente(Sentencia 17314, 2011). La Sala ha señalado que si las pruebas solo alcanzan a presumir un mayor impuesto, pero no demuestran inequívocamente una conducta maliciosa, debe preferirse la no imposición o la reducción de la sanción, en aplicación del in dubio pro sancionado o de cambios normativos más benignos. Asimismo, cuando durante el proceso se expide una norma que alivia la situación sancionatoria (por ejemplo, una reducción de la sanción de inexactitud), el Consejo de Estado ha ordenado aplicar retroactivamente la ley más favorable, aun en casos originados en indicios. Esta actitud garantista en materia de sanciones complementa la actividad probatoria, evitando castigar en exceso cuando la glosa se basa en inferencias y no en pruebas directas contundentes.

Tabla 2. *Reglas jurisprudenciales sobre la prueba indiciaria en renta*

Regla jurisprudencial	Fuente (sentencia/ norma)	Consecuencia práctica
Indicios tributarios = prueba subsidiaria (suplen falta de directa)	Consejo de Estado, Sec. 4ª, exp. 17314 (Harinera Pardo, 2011); Art. 754 E.T.	DIAN debe agotar pruebas directas disponibles antes de recurrir a indicios. Contribuyente puede alegar nulidad si la DIAN infiere sin intentar probar directamente.
Conjunto de indicios graves invierte la carga de la prueba	Consejo de Estado, Sec. 4ª, sent. 10/11/2022, exp. 26448 (Melec S.A.); Art. 167 CGP	Si la DIAN presenta indicios serios de simulación, el contribuyente debe probar la realidad de sus operaciones. Si no lo logra, la glosa prevalece (traslado de carga dinámico).
Sustancia, forma: Factura formal no basta para acreditar la realidad	Consejo de Estado, Sec. 4ª, exp. 26448 (Melec S.A., 2022); Sec. 4ª, sent. 19/05/2016, exp. 21185 (Abyce Ltda.)	La DIAN puede desconocer costos aunque haya factura, si demuestra que la operación fue ficticia (no se requiere tacha de falsedad judicial). El contribuyente debe aportar evidencia material de la transacción, no solo documentos.
Presunciones legales tributarias requieren cumplir sus supuestos (indicios graves)	Consejo de Estado, Sec. 4ª, sent. 13/06/2011, exp. 17983; Art. 755-3 E.T. (50% consignaciones)	DIAN puede presumir ingresos (ej. 50% de consignaciones) solo si prueba indicios serios de que fondos de terceros son del contribuyente.

		Contribuyente puede desvirtuar aportando prueba en contrario (p.ej. origen de fondos).
Debida motivación y contradicción de los indicios empleados	Consejo de Estado, Sec. 4ª, sent. 18/02/2010, exp. 16883; Art. 742 E.T.; Art. 242 CGP	DIAN debe explicar claramente la inferencia de cada indicio y considerar la defensa del contribuyente. Si omite analizar pruebas de descargo o no expone la lógica del indicio, el acto es anulable por falta de motivación / violación del derecho de defensa.
In dubio pro contribuyente: Vacío probatorio resuelto a favor	Consejo de Estado, Sec. 4ª, exp. 17314 (Harinera P., 2011); Art. 745 E.T.	Si tras aportes e indicios persiste duda razonable o insuficiencia probatoria, no se puede confirmar el ajuste tributario. Beneficia al contribuyente: se mantiene su declaración inicial y no procede sanción por inexactitud.

Nota: Elaboración propia con base en Consejo de Estado, Sección Cuarta (2010–2024); artículos 742, 745, 746, 754 y 755-3 del Estatuto Tributario; artículo 167 y artículos 240–242 del Código General del Proceso.

La doctrina jurídica y jurisprudencial colombiana ha delimitado un estándar de suficiencia indiciaria que la DIAN debe satisfacer al fundamentar sus actos de determinación de renta en pruebas indirectas. En esencia, para que la glosa fiscal sea legalmente válida: (1) los hechos base de los indicios deben estar demostrados en el expediente; (2) la inferencia lógica debe ser sólida, explícita y no contradicha por otros hechos; (3) el conjunto de indicios debe alcanzar un alto grado de convicción; (4) el contribuyente debe haber podido controvertir oportunamente dicha evidencia; y (5) la decisión debe estar motivada en detalle, dando cuenta tanto de las pruebas de cargo como de los argumentos de defensa.

Cumplidos estos requisitos, los indicios pueden ser suficientes por sí solos para adicionar ingresos omitidos o rechazar gastos inexistentes, desplazando la carga probatoria al contribuyente y prevaleciendo el principio de realidad económica sobre las formas. Por el contrario, si falta alguno de estos elementos, por ejemplo, si la DIAN apoya la presunción en meras sospechas o estadísticas cuestionables, o si omite valorar las explicaciones del contribuyente, el acto administrativo estará en riesgo de ser anulado por los jueces contencioso-administrativos.

En síntesis, la jurisprudencia de la Sección Cuarta exige a la Administración un manejo técnicamente riguroso y garantista de la prueba por indicios: rigor en la recolección y análisis de hechos indicadores, y garantía de respeto al debido proceso. De esta manera, se protege la legalidad y la motivación de los actos administrativos, evitando abusos en el uso de presunciones y asegurando que la eficacia en la lucha contra la evasión tributaria no se logre a expensas de las garantías fundamentales del contribuyente.

3.2. Análisis, a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado, de los casos en los que la prueba por indicios ha sido considerada jurídicamente suficiente o insuficiente dentro de los procesos de fiscalización del Impuesto de Renta y Complementarios

La determinación oficial del impuesto sobre la renta mediante prueba indiciaria ha dado lugar a abundante jurisprudencia del Consejo de Estado, con resultados a veces favorables a la DIAN cuando los indicios se consideraron suficientes para soportar las glosas y en otras ocasiones favorables al contribuyente cuando los indicios se estimaron insuficientes o viciados. Un análisis comparativo de estos casos permite identificar los factores clave que distinguen una fiscalización exitosa basada en indicios de aquella que no supera el escrutinio judicial. En contextos típicos como la simulación de operaciones por ejemplo proveedores sin capacidad real, transacciones entre relacionados para trasladar renta) o la *omisión de ingresos* (p.ej., consignaciones bancarias no declaradas), el estándar probatorio se pone a prueba: ¿hasta dónde pueden los indicios sustentar por sí solos un aforo? ¿Qué contra-evidencias del contribuyente logran desvirtuarlos?

En este apartado se clasifican varios casos paradigmáticos en dos categorías Bloque A: suficiencia indiciaria, y Bloque B: insuficiencia indiciaria– extrayendo de cada uno los hechos indicadores, el enlace lógico planteado, las defensas o contraindicios presentados, la decisión del

Consejo de Estado, la ratio decidendi o regla aplicada, y la lección práctica que deja el caso para futuras actuaciones. Se incluye a continuación una matriz comparativa que resume estos aspectos para cada caso, seguida de un comentario analítico de los patrones observados y una conclusión con los criterios decisivos identificados.

Tabla 3. *Matriz de casos (suficiencia vs. insuficiencia de indicios)*

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
Comercializadora ABYCE Ltda. (2020) – Proveedores simulados (sector textil)	– Proveedor principal (X) declarado como *ficticio* por la DIAN. – Visitas: proveedor sin sede real ni inventarios. – Pagos efectuados: cheques girados a terceros en efectivo. – Proveedor no declaró producción ni compras en ese periodo.	Las compras registradas por ABYCE serían inexistentes (simulación): la proveedora *de papel* solo emitió facturas para sustentar costos falsos y retornó el dinero.	ABYCE aportó facturas, contratos de suministro y certificados de revisor fiscal afirmando recepción de la mercancía. Alegó buena fe: la proveedora estaba inscrita en RUT y tenía capacidad jurídica aparente.	Se mantuvo el rechazo de costos por compras simuladas y la sanción, al considerar que las pruebas formales no desvirtuaron la inexistencia material de las operaciones.	Indicios múltiples y concordantes (proveedor ficticio sin capacidad) trasladaron la carga probatoria al contribuyente, quien **no probó la realidad** de las compras. Se aplicó sustancia sobre forma: la factura formal fue insuficiente ante la evidencia contraria.	**Para DIAN:** Un haz robusto de indicios (proveedor inexistente, pagos en efectivo circulares) basta para confirmar una glosa. **Para contribuyente:** Debe verificar la sustancia de las operaciones con sus proveedores; la buena fe formal no lo excusa si no puede probar la entrega real de bienes.
Metálicas y Eléctricas MELEC S.A. (2022) – Compras a proveedor sin capacidad (alambrón de aluminio)	–Proveedor COEMA S.A.S.: pequeña oficina sin maquinaria, personal, ni inventarios para vender alambrón. – COEMA no registró compras de materia prima en 2013; DIAN la incluyó en lista de proveedores	Las compras de alambrón declaradas por MELEC fueron simuladas. Indicios: COEMA carecía de capacidad operativa para producir/vender ese material, y el dinero girado retornó al circuito informal, lo que sugiere un acuerdo para generar costos fictos.	MELEC presentó: • Facturas de COEMA, registros contables y cheques de pago. • Contrato y órdenes de **maquila** con empresa tercera (CAESA S.A.), indicando que el alambrón comprado a COEMA fue procesado por CAESA (entregó	**(parcialmente).** El Consejo de Estado confirmó el rechazo de los costos por compras a COEMA, considerando que la maquila y demás documentos no probaron la efectiva entrega de alambrón por COEMA. Se modificó la decisión solo para retirar o reducir la sanción por inexactitud,	Un **conjunto contundente de indicios** demostró la *irrealidad* de la operación: proveedor sin capacidad + flujo financiero anómalo = simulación de costos. Se reiteró que ante indicios serios, la carga probatoria recae en	**Para DIAN:** Caso modelo de investigación exitosa: uso de visitas, cruces exógenos y análisis financiero para desenmascarar un proveedor ficticio. Importante documentar cada indicio y su enlace lógico (la sentencia

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
	ficticios. – Cheques de MELEC a COEMA cobrados en efectivo por el representante de COEMA (dinero no quedó en cuentas empresariales). – COEMA alegó pérdida de contabilidad por hurto, sin reconstruirla.		guías de transporte, actas de recepción). • Certificaciones de transportadoras que movieron mercancía a CAESA (aunque ninguna evidencia del transporte desde COEMA a MELEC). • Remisión de alambrón emitida en 2013 por COEMA a MELEC (un documento interno).	por aplicarse criterio de buena fe (MELEC actuó con base en documentación formal).	el contribuyente, y en este caso MELEC no acreditó la **trazabilidad completa** de la mercancía desde COEMA. La Sala enfatizó que la acreditación meramente formal (facturas, contabilidad) no desvirtúa la simulación si no hay evidencia material de la entrega del bien.	menciona cada prueba). **Para contribuyente:** Debe exigir a sus proveedores garantías de capacidad real. En juicio, es vital presentar pruebas **materiales** (ej. documentos de transporte originados por el proveedor) que acrediten la realidad de la operación, pues las simples facturas y certificados de terceros pueden ser insuficientes. Además, mantener la trazabilidad (soporte desde la compra hasta la venta) es crucial para controvertir este tipo of glosa.
G&C Constructores S.A. (2024) – Ingresos omitidos vs.	– La DIAN detectó **consignaciones en cuentas de terceros**	El contribuyente estaba canalizando sus ingresos a cuentas de terceros para evadir el	El contribuyente argumentó que los fondos depositados en las cuentas de sus familiares provenían	El Consejo de Estado avaló la aplicación de la presunción del art. 755-3 E.T. respecto a las consignaciones en	La presunción legal de ingresos por consignaciones bancarias operó válidamente al	**Para DIAN:** Cuando se detecta un estilo de vida incongruente con lo declarado, es eficaz combinar

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
gastos personales (persona natural)	vinculados al contribuyente (familiares) por montos significativos no declarados. – Información exógena reveló pagos hechos por contratistas a cuentas que no figuraban a nombre del contribuyente pero que este administraba. – Gastos personales (tarjetas de crédito, compra de bienes) muy superiores a los ingresos declarados, sufragados desde dichas cuentas de terceros.	impuesto, luego gastaba esos recursos en su beneficio. Indicio grave: desproporción entre su nivel de vida/gastos y los ingresos oficialmente declarados, explicado por el flujo de fondos oculto en cuentas ajenas. Aplicación de art. 755-3 E.T.: 50% de las consignaciones detectadas como renta líquida omitida.	de actividades o ahorros de esos terceros. Presentó declaraciones de renta de los familiares que incluían algunos de esos movimientos. Afirmó que los gastos personales elevados se cubrieron con préstamos y patrimonio previo, no con ingresos del año. No aportó contratos de préstamo ni evidencia documental concreta que justificara la procedencia de todos los fondos.	cuentas de terceros, por existir indicios graves de que eran ingresos del contribuyente. Se sumó el 50% de dichos valores como renta líquida omitida. Frente a los gastos personales no justificados, también confirmó la glosa como **ingresos gravados no declarados** (teoría de la renta en cabeza del pagador de gastos). Se redujo la sanción por inexactitud aplicando el principio de proporcionalidad (teniendo en cuenta que parte de las sumas correspondían a ahorros de familiares sí declarados).	probarse la maniobra de usar cuentas de terceros (indicio grave). La Sala reafirmó que, de acuerdo con jurisprudencia previa, la norma exige solo la ocurrencia de una de las dos condiciones (cuentas de terceros *o* cuentas propias no registradas) para presumir ingresos. El contribuyente no logró desvirtuar la presunción aportando pruebas suficientes sobre el origen distinto de los fondos. La disparidad entre ingresos declarados y nivel de gasto fue tomada como indicio adicional de ocultamiento.	cruces de información bancaria (exógena) con análisis financiero del gasto personal. Si hay cuentas de terceros involucradas, documentar la relación con el contribuyente y aplicar la presunción del 755-3 con el debido sustento. Este caso muestra la importancia de recabar evidencia de gastos y consumos para reforzar la inferencia de ingresos omitidos. **Para contribuyente:** Debe abstenerse de mezclar sus ingresos con cuentas de terceros; estos movimientos dejan rastro y pueden ser atribuidos a él. Si alega que el dinero no era suyo, necesita

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
						pruebas sólidas (contratos, evidencias bancarias de préstamo, etc.). Un nivel de gasto muy superior a la renta declarada siempre levantará sospechas que es difícil rebatir sin una trazabilidad financiera limpia.
Harinera Pardo S.A. (2011) – Rechazo de deducción por estadística no representativa	– DIAN consideró excesivo el monto de "honorarios" deducidos por la sociedad respecto de sus ingresos. – Obtuvo datos de 4 grandes contribuyentes similares y calculó que, en promedio, los honorarios eran el 0.22% de los ingresos; el contribuyente había deducido 2.5%. – Con base en esa diferencia estadística, determinó que la	Se infirió que los honorarios declarados eran improcedentes por no guardar "proporción" con los de empresas comparables. El indicio: una estadística de referencia (0.22%) vs. lo declarado (2.5%), lo que sugería que Harinera Pardo había inflado sus deducciones.	La empresa argumentó que no existe en la ley un límite porcentual para los honorarios deducibles (más allá del requisito de necesidad del gasto). Señaló que la DIAN tomó una muestra arbitraria de solo 4 compañías y pretendió generalizar una norma de "proporcionalidad" sin sustento legal ni técnico. Aportó evidencia de que los honorarios correspondían a	**Glosa anulada.** El Consejo de Estado dio la razón al contribuyente. Determinó que la DIAN hizo un uso indebido de indicios: la muestra estadística era exigua y no representativa del sector harinero, y *"por no ser representativa, sus resultados no podían tomarse como indicio válido según el art. 754-1 E.T., al no corresponder a datos estadísticos de un sector económico"*. Se declaró la nulidad de la liquidación oficial y se restauró plenamente la	No se cumplió el estándar de **indicio grave y fundamentado**: la Sala concluyó que la Administración partió de un dato estadístico endeble, generando un **vacío probatorio** que debía resolverse en favor del contribuyente. Además, recalcó que el E.T. no establece límites porcentuales a los gastos, por lo que inventar una "proporción" a	**Para DIAN:** Evitar extrapolaciones estadísticas sin rigor. Solo utilizar promedios sectoriales cuando sean oficiales, representativos y respaldados por metodología sólida. Si se pretende alegar falta de necesidad de un gasto, debe haber elementos concretos (p.ej., ausencia de prueba del servicio prestado) y no solo comparaciones porcentuales. **Para contribuyente:** Ante

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
	mayor parte de los honorarios de Harinera Pardo no eran necesarios ni procedentes, rechazándolos.		servicios reales (contratos y comprobantes de pago a sus asesores), y que su estructura de costos no era comparable con las otras empresas.	deducción de honorarios.	partir de una muestra limitada contraviene el principio de legalidad tributaria. Se citó el art. 742 E.T.: las decisiones deben basarse en hechos ciertos y probados, cosa que no ocurrió en este caso.	glosas basadas en estimaciones o promedios, enfatizar la individualidad de su situación y aportar toda evidencia de la realidad de sus gastos. La carga de la prueba de la indebida proporcionalidad recae en la DIAN; el contribuyente debe resaltar cuando esa carga no se cumple por basarse en simples suposiciones estadísticas.
Persona Natural "M.P." (2016) – Consignaciones bancarias de terceros (error de la DIAN en aplicar presunción)	– La DIAN encontró consignaciones en la cuenta personal de M.P. no reportadas como ingresos. – M.P. alegó que esos dineros correspondían a pagos que recibió en nombre de una sociedad (era apoderado para cobranzas de una	La DIAN infirió que todas las consignaciones eran ingresos propios ocultos, aplicando la presunción legal. Dedujo que, al figurar en la cuenta del contribuyente, si este era obligado a llevar contabilidad (lo era), tales consignaciones no registradas	M.P. presentó copias de contratos que mostraban que actuó como intermediario cobrando cartera para una sociedad, por lo cual ciertos montos en su cuenta pertenecían a esa sociedad y luego se le trasferían. También entregó certificaciones de la sociedad confirmando esa	**parcialmente anulada/modificada.** El Consejo de Estado, tras verificar los contratos, concluyó que una porción de las consignaciones correspondía efectivamente a recursos de terceros (no eran ingresos propios de M.P.), y por tanto eliminó esa parte de la adición. Respecto al resto de consignaciones	La Sala subrayó que la presunción de rentas por consignaciones *procede solo cuando hay indicios graves no desvirtuados* de que son ingresos propios. Aquí se probó que en parte no lo eran, por lo que esa proporción de la glosa carecía de fundamento y se	**Para DIAN:** La utilización de la presunción 755-3 exige cautela: si el contribuyente provee evidencia convincente del origen de parte de los fondos (p.ej., ser intermediario), la glosa debe limitarse a lo realmente no justificado. Además, siempre se debe adicionar conforme a

Caso (año)	Hechos indiciarios clave	Enlace lógico inferido por DIAN	Contraindicios o defensa del contribuyente	Decisión final del Consejo de Estado	Ratio decidendi (regla aplicada)	Lección práctica
	empresa). – DIAN desestimó la explicación y aplicó directamente la presunción del art. 755-3, adicionando el 50% de todas las consignaciones como renta líquida.	constituían renta gravable.	modalidad. Criticó que la DIAN, de ser cierto que eran sus ingresos, no le hubiera permitido deducir costos asociados o aplicar el porcentaje del 50% correctamente (pues la DIAN sumó 100% como ingreso bruto, no solo 50% como renta líquida presunta).	que no quedaron justificadas, aplicó la presunción legal correctamente: adicionó como ingreso omitido únicamente el 50% de esos valores (corrigiendo el error de la DIAN de adicionarlos al 100%). En consecuencia, se redujo significativamente el monto del ingreso adicional y la sanción proporcional.	cayó. Además, estableció que la DIAN había aplicado indebidamente la figura al adicionar todo como ingreso bruto en vez de renta líquida presuntiva (violando el texto del art. 755-3). En virtud del principio de legalidad y favorabilidad, se corrigió esa aplicación para ceñirse al 50%. Esta sentencia marcó que, si hay prueba en contrario que explique las consignaciones, la presunción decae proporcionalmente.	la norma (solo el 50% como renta líquida), no inflar indebidamente la base. **Para contribuyente:** Los contratos y soportes contractuales fueron claves para desvirtuar parte de la glosa. Es fundamental documentar cualquier arreglo donde se manejen dineros de terceros, para poder probarlo en caso de fiscalización. La colaboración con terceros para confirmar la naturaleza de los fondos (ej. certificaciones) puede convencer a la autoridad o al juez de la veracidad de la defensa.

Nota: elaboración propia con base en sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado; ver referencias en el texto.)

Los primeros tres casos de la matriz (Abyce 2020, Melec 2022, G&C 2024) ejemplifican escenarios en que la prueba indiciaria fue considerada suficientemente robusta por el Consejo de Estado para mantener las glosas en el impuesto de renta. En ellos se aprecia un patrón común: la DIAN consiguió reunir varios hechos indicadores concretos y concordantes que, en conjunto, dibujaban un cuadro claro de simulación o de ocultamiento de materia gravable. Por ejemplo, en Comercializadora Abyce (2020, exp. 23671, C.P. Milton Chaves) caso relacionado con proveedores ficticios en la industria textil los indicios incluían la ausencia total de infraestructura del proveedor principal, su inclusión en la lista de ficticios de la DIAN, la falta de registros de producción en sus declaraciones y maniobras de cobro en efectivo de los pagos; todo lo cual llevó a concluir que las compras eran falsas y las facturas, meras formalidades para crear costos artificiales. La empresa no logró presentar nada más allá de las facturas y certificaciones genéricas, insuficientes frente al cúmulo de evidencia en contra, por lo que el ajuste prosperó (Herrera, 2025).

De igual manera, en Melec S.A. (Sent. nov. 10/2022, exp. 26448, C.P. Myriam Gutiérrez) la DIAN aportó un haz indiciario contundente visitas, cruces de información y análisis financiero que demostraba la imposibilidad física de que el proveedor (COEMA) hubiera entregado la materia prima facturada. Este caso es ilustrativo de cómo la Administración concatenó los hallazgos: falta de inventarios, inexistencia de compras por parte del proveedor más dinero que regresa en efectivo al representante de esta simulación(Sentencia 26448, 2022b). La contribuyente, aunque se defendió con documentación extensa contratos de maquila, transportes, no logró subsanar la laguna probatoria de fondo: no había prueba directa de que COEMA hubiese suministrado el alambrón. El Consejo de Estado destacó precisamente que la contribuyente no desvirtuó los indicios, reafirmando la suficiencia de estos para tener por acreditada la simulación. Es importante señalar cómo en la sentencia se aplica el art. 167 CGP: probada la inconsistencia por indicios, era carga de Melec probar la realidad de la operación, cosa que no consiguió. En tal virtud, la Sala confirmó la glosa (aunque mostró cierta flexibilización en materia sancionatoria, reduciendo la multa, lo que sugiere que se consideró la posible duda razonable o la buena fe en la actuación formal de Melec).

Por su parte, el caso G&C Constructores (2024) representa una aplicación exitosa de la presunción de ingresos por consignaciones (art. 755-3 E.T.). La DIAN demostró mediante indicios financieros flujo de dinero y nivel de gastos que el contribuyente estaba utilizando cuentas de terceros para esconder ingresos. Aquí los indicios fueron de naturaleza distinta a los de simulación de costos, pero igualmente efectivos: al enlazar las consignaciones con pagos de gastos personales del contribuyente, se reveló la realidad de ingresos no declarados. El Consejo de Estado consideró probada la maniobra y avaló la glosa, dejando claro que, ante la gravedad del indicio, correspondía

al contribuyente presentar prueba en contrario de la propiedad ajena de esos dineros, carga que este no cumplió.

Cabe resaltar que la Sala reiteró la interpretación jurisprudencial de que la presunción del 755-3 puede operar tanto con cuentas de terceros como era el caso como con cuentas propias no registradas, sin necesidad de concurrencia de ambas situaciones. Esto confirma que la DIAN actuó dentro del margen legal al focalizarse en las cuentas de terceros. En definitiva, la decisión favorable a la DIAN se sustentó en que el contribuyente no logró restar credibilidad al indicio grave inicial (los fondos en cuentas ajenas le financiaban gastos).

En todos estos casos del Bloque A se observa entonces que la pluralidad y contundencia de los indicios permitió a la DIAN cumplir su carga inicial de desvirtuar la declaración privada, haciendo que el peso de la prueba recayera sobre el contribuyente. Cuando este no logró aportar contra-evidencias igual de sólidas (limitándose a documentos formales, explicaciones parciales o simples alegatos de buena fe), el Consejo de Estado terminó por dar prevalencia a la tesis de la Administración. Además, se aprecia cómo la DIAN reforzó sus indicios con la coherencia lógica de la historia: no se trató de hechos inconexos, sino de un relato completo por ejemplo empresa de papel expide factura, dinero va y vuelve en efectivo, sin rastro de mercancía real que convenció al juzgador. Esto cumple con la exigencia de concordancia y convergencia del art. 242 CGP.

Otro factor común es que en estos casos la DIAN sí permitió la contradicción: los contribuyentes tuvieron oportunidad de responder al requerimiento especial aportando sus pruebas facturas, contratos, y esas defensas fueron valoradas, aunque finalmente desestimadas por insuficientes en los actos demandados y analizadas por la jurisdicción. Por tanto, no hubo flancos procedimentales débiles como pruebas sorpresivas o falta de motivación que el contribuyente pudiera explotar. En síntesis, los casos de suficiencia indiciaria muestran una DIAN diligente en

la investigación inspecciones, uso de inteligencia tributaria y cuidadosa en armar un expediente sólido, frente a contribuyentes que no logran quebrar la presunción generada.

Los últimos dos casos Harinera Pardo 2011 y M.P. 2016 ilustran situaciones donde la prueba indiciaria presentada por la Administración fue considerada insuficiente o indebidamente empleada, llevando al Consejo de Estado a invalidar total o parcialmente las glosas. Aquí se evidencia lo que podríamos llamar fallas metodológicas o carencias probatorias que marcaron la diferencia.

En Harinera Pardo (Secc. 4ª, Sent. 25/08/2011, exp. 17314, C.P. Martha Teresa Briceño), la DIAN pretendió basar el rechazo de un gasto en un indicio estadístico notoriamente débil. Solo contaba con datos de cuatro empresas para afirmar un porcentaje estándar de honorarios, sin siquiera acreditar que dichas empresas fueran comparables en tamaño o actividad. La Sala no tuvo dificultades en ver la falta de rigor: ese indicio carecía de gravedad la muestra era mínima y local) y de idoneidad legal no era "estadística oficial ni estudio técnico representativo.

Además, la DIAN no demostró el hecho base de que los honorarios de Harinera fuesen falsos o ajenos a la necesidad del negocio; se limitó a inferir su improcedencia desde un criterio subjetivo de proporcionalidad. Al no haber prueba directa por ejemplo, no se probó que los servicios de honorarios no se prestaron ni un indicio serio, se configuró un déficit probatorio insalvable. El Consejo de Estado aplicó en plenitud el artículo 745 E.T. in dubio pro contribuyente, devolviendo la carga a la Administración y anulando el acto. Este caso muestra que un solo indicio mal sustentado no supera el test judicial. La lección es clara: cuando la DIAN apoya una glosa en una simple estimación o estudio no validado, el contribuyente tiene altas probabilidades de éxito alegando ausencia de prueba suficiente y violación a los artículos 742 y 746 E.T. (falta de hechos probados y presunción de veracidad no desvirtuada).

El segundo caso, que denominamos *Persona Natural M.P. (2016)*, está basado en hechos reales de varias sentencias de ese periodo sobre consignaciones en cuentas bancarias (como la Sent. 20802/2016 y 19877/2016, C.P. Julio Piza). En este tipo de casos, la DIAN a veces aplicó mecánicamente la presunción del 755-3 E.T., sin analizar suficientemente las explicaciones del contribuyente. En la situación referida, el contribuyente aportó contratos que daban cierta credibilidad a su afirmación de que una parte del dinero en sus cuentas era de terceros (empresa a la que representaba). El Consejo de Estado valoró esas pruebas y encontró que, en efecto, la DIAN había sumado montos que no correspondían a ingresos propios.

Esto es ilustrativo de cómo un contraindicio bien documentado contratos y certificaciones de la empresa dueña de los fondos puede debilitar el cuadro lógico de la DIAN. Aquí, a diferencia de los casos del Bloque A, la narrativa de la Administración no era totalmente consistente: imputaba 100% de consignaciones como ingresos sin reconocer la posibilidad de que parte fueran pasivos o manejos por cuenta ajena. Al demostrarse esa fisura, la presunción se desvirtuó proporcionalmente. Además, el Consejo corrigió un error técnico de la DIAN en la aplicación de la norma (había tratado la presunción como si fuera para sumar ingreso bruto, cuando en realidad la ley habla de renta líquida al 50%). Esta equivocación restó aún más peso a la actuación fiscal, pues evidenció un desconocimiento del alcance legal de la presunción. En última instancia, el contribuyente consiguió una reducción sustancial del aforo, enseñando que cuando la DIAN no sigue al pie de la letra los requisitos de la presunción o cuando el contribuyente aporta *prueba en contrario*, la glosa no se sostiene en su totalidad.

Otros casos de insuficiencia indiciaria decididos a favor de contribuyentes presentan variantes similares: por ejemplo, en algunas oportunidades la DIAN desconoció costos argumentando simulación, pero sin hacer un mínimo ejercicio probatorio (p. ej., no verificó al

proveedor, solo sospechó por el monto), o utilizó únicamente la falta de respuesta del contribuyente como indicio, pero sin más hechos. En tales circunstancias, el Consejo de Estado ha revocado las sanciones por inexactitud e incluso las glosas, señalando que la carga inicial de la DIAN no se cumplió. Igualmente, se han anulado actuaciones en que la motivación del indicio fue deficiente (el acto administrativo no explicó cómo llegó a cierta conclusión), lo cual se vincula a la insuficiencia probatoria.

En los casos exitosos para la DIAN, existe una pluralidad de indicios concordantes y cada hecho base está sólidamente acreditado visitas con actas, cruces con documentos oficiales, entre otros. En los fallidos, suele haber indicios únicos o mal fundamentados, apoyados en datos incompletos o meras suposiciones como un porcentaje arbitrario, o la simple existencia de consignaciones sin análisis contextual. Los indicios en casos suficientes tienden a conducir necesariamente a la conclusión por ejemplo: proveedor sin planta, imposible que produjera la mercancía, mientras que en los insuficientes la inferencia es débil o discutible por ejemplo gasto mayor al promedio - improcedente es un salto lógico no evidente. En la terminología clásica, los primeros son graves y precisos; los segundos son especulativos o imprecisos.

La actitud probatoria del contribuyente es otro factor: en los casos del Bloque A, la defensa del contribuyente no logró introducir dudas sus pruebas eran débiles o meramente formales. En cambio, en el Bloque B, el contribuyente aportó contra-evidencias claras (contratos, comprobantes de pago de servicios efectivamente prestados, que generaron contraindicios suficientes para desmontar la tesis fiscal o al menos sembrar duda razonable. Esto pone de relieve la importancia de la carga de la prueba dinámica: allí donde el contribuyente pudo cargar con ella y producir prueba persuasiva, la balanza se inclinó a su favor.

Un elemento procedimental es la calidad de la motivación del acto administrativo. En los casos favorables a la DIAN, los actos estaban bien motivados, detallando los indicios y refutando los argumentos de defensa (lo cual fortifica la posición fiscal ante el juez). En los casos anulados, a menudo la motivación era flaca: por ejemplo, en Harinera Pardo la DIAN prácticamente se limitó a citar la estadística interna como verdad revelada, sin mayor explicación. Esa motivación lacónica facilitó la impugnación. Así, la solidez no solo ha de ser probatoria sino también argumentativa. Otro factor es el cumplimiento estricto de las normas probatorias especiales. Cuando la DIAN ha aplicado una presunción legal, su éxito depende de que lo haga conforme a los supuestos exigidos: por ejemplo, en G&C (2024) verificó la condición de cuentas de terceros, mientras que en M.P. (2016) inicialmente no respetó lo del 50%. Cumplir la forma legal reforzó la glosa; desviarse de ella la debilitó.

En términos operativos, los casos analizados sugieren una lista de chequeo distintivo: una fiscalización basada en indicios será robusta si la DIAN 1) recopila múltiples evidencias objetivas, 2) construye un relato lógico completo de evasión/simulación, 3) brinda oportunidad de defensa y rebate cualquier explicación con argumentos y pruebas adicionales, y 4) se ajusta a los parámetros normativos (oficialidad de datos, aplicación literal de las presunciones). Si alguna de estas piezas falta, la probabilidad de que la actuación sea anulada crece significativamente.

La comparación de casos evidencia que el juicio de suficiencia o insuficiencia de la prueba indiciaria en materia de renta depende de la concurrencia de varios criterios decisivos. En primer lugar, la calidad intrínseca de los indicios presentados por la DIAN: aquellos claros, múltiples y bien acreditados tienden a prevalecer, mientras que indicios endebles o únicos no logran derribar la presunción de veracidad del contribuyente. En segundo lugar, la capacidad del contribuyente para desvirtuar las inferencias: si este aporta pruebas contundentes que neutralizan los indicios

explicaciones documentadas que encajan lógicamente con los hechos, los indicios pierden fuerza y la balanza probatoria se inclina a favor del administrado. En tercer lugar, el respeto de las formas procesales por parte de la DIAN particularmente la motivación suficiente y la contradicciónes crucial: una glosa bien probada pero mal motivada puede naufragar en juicio, así como una glosa con vicios en la notificación o traslado de pruebas.

3.3. Fortalezas que ofrece la prueba por indicios para la administración tributaria en la detección de hechos constitutivos de obligación tributaria

La utilización de la prueba por indicios en las fiscalizaciones de impuesto sobre la renta ofrece a la Administración Tributaria una serie de fortalezas operativas y estratégicas para mejorar la eficiencia en el control, la eficacia en la detección del fraude y la capacidad disuasiva frente a conductas evasivas. A diferencia de la prueba directa que a veces es inaccesible debido a la opacidad intencional de los contribuyentes–, la prueba indiciaria permite reconstruir la realidad económica subyacente a partir de trazos y evidencia circunstancial, haciendo prevalecer la sustancia sobre la forma.

En este apartado se examinan, con sustento normativo y jurisprudencial, cuatro grandes fortalezas que ofrece la prueba indiciaria a la DIAN: (1) Eficiencia y eficacia en la fiscalización, al posibilitar detectar simulaciones o fraudes donde la trazabilidad documental es baja; (2) Reconstrucción de la realidad económica, superando la mera formalidad (ej. facturas) para lograr que tribute lo real y no lo aparente; (3) Carga probatoria dinámica a favor del Estado, mediante la activación del art. 167 CGP que reduce la litigiosidad prolongada al trasladar al contribuyente la responsabilidad de aclarar los hechos una vez hay indicios sólidos; y (4) Mejora en la gobernanza probatoria y calidad de los actos, ya que el uso bien fundamentado de indicios obliga a la

Administración a motivar adecuadamente sus decisiones, elevando el estándar técnico-jurídico de las mismas y facilitando su defensa judicial. Se complementa el análisis con herramientas prácticas: un checklist de 10 ítems para asegurar la suficiencia indiciaria en una fiscalización (Ver Tabla 4), un mini-mapa de riesgos (Ver tabla 6) mitigados que ilustra esquemáticamente qué tipos de evasión se combate con indicios y cómo, y unos KPI's (Ver tabla 5) sugeridos de fiscalización para medir los resultados del uso de indicios en términos de eficiencia, confirmación judicial. En conjunto, el objetivo es resaltar el valor táctico y estratégico de la prueba indiciaria como aliada de la DIAN en el cumplimiento de su misión, todo ello dentro de un marco de respeto a la legalidad y la justicia tributaria.

Tabla 4. *Checklist de suficiencia de la prueba indiciaria*

Ítem	Pregunta de verificación (Check)	Criterio jurisprudencial / normativo que lo respalda
1. Identificación del hecho indicador	¿El hecho indicador está plenamente probado por un medio de prueba idóneo (testimonio, dictamen, inspección, documento)?	Oficio DIAN 903170 (2022): hechos indicadores deben estar "completos y convincentes".
2. Formalidades probatorias cumplidas	¿Los documentos, extractos, inspecciones o dictámenes cumplen los requisitos legales y no presentan vicios de nulidad?	Oficio DIAN 903170 (2022): medios deben cumplir formalidades legales.
3. Conexión lógica	¿Existe un nexo lógico necesario o altamente probable entre el hecho indicador y el hecho investigado?	Consejo de Estado, Sent. 12 nov. 2015: debe existir "conexión lógica necesaria o probable".
4. Relación causal	¿La administración expone cómo el hecho indicador permite inferir el hecho desconocido?	Consejo de Estado 2015: el hecho probado debe "tener significación probatoria respecto del hecho investigado".
5. Pluralidad de indicios	¿Se cuenta con varios indicios que apuntan a la misma conclusión?	Officium Legal (2024): los indicios deben ser "plurales, graves, precisos y concordantes".
6. Corroboración externa	¿Los indicios están corroborados con otros medios (cruces, inspecciones, terceros, bancos, contabilidad)?	Oficio DIAN 903170 (2022): un solo medio puede demostrar varios indicios.
7. Autenticidad y veracidad	¿Los indicios son auténticos y no derivan de pruebas manipuladas, incompletas o ilícitas?	Oficio DIAN 903170: las pruebas deben ser "auténticas" y ajustadas a ley.
8. Razonabilidad de la inferencia	¿La deducción hecha por la DIAN respeta reglas de lógica, sana crítica y experiencia?	Officium Legal (2024): la inferencia debe ser "razonable y no arbitraria".
9. Uso de datos oficiales	Si el indicio proviene de datos estadísticos (DIAN, DANE, Banco de la República), ¿están procesados y contextualizados correctamente?	Art. 754 ET y Oficio 903170: datos estadísticos oficiales son indicio válido.

Ítem	Pregunta de verificación (Check)	Criterio jurisprudencial / normativo que lo respalda
10. Subsidiariedad de la prueba indiciaria	¿Se justifica que no había prueba directa disponible o que esta era insuficiente?	Consejo de Estado, Sent. 2011: el indicio es prueba subsidiaria.

Nota: elaboración propia con base en: Oficio DIAN 903170 de 2022; jurisprudencia del Consejo de Estado (Sentencias 2011, 2015, 2021); artículo "La prueba indiciaria en los delitos tributarios" (Officium Legal, 2024); y datos estadísticos oficiales de la DIAN, DANE y Banco de la República.

La tabla anterior sintetiza los criterios mínimos que deben verificarse para garantizar la validez, suficiencia y fuerza inferencial de la prueba indiciaria en el marco de los procedimientos de fiscalización del Impuesto de Renta y Complementarios. Su propósito es ofrecer un instrumento operativo que traduzca a través de pasos verificables los estándares jurisprudenciales y normativos analizados en los capítulos previos, de modo que la DIAN cuente con una guía estructurada para evaluar si los indicios reunidos cumplen las exigencias de autenticidad, pluralidad, conexión lógica y razonabilidad. Al mismo tiempo, este checklist permite valorar si el uso de indicios respeta el debido proceso y los límites que la doctrina del Consejo de Estado ha reconocido para evitar inferencias arbitrarias o sustentadas en hechos carentes de fuerza probatoria.

La prueba por indicios potencia la labor fiscalizadora de la DIAN, haciéndola más eficiente en contextos de baja trazabilidad documental. En muchas modalidades de evasión, los contribuyentes procuran no dejar rastro directo: registran operaciones ficticias con documentos formales aparentemente en regla, o evitan documentar ingresos mediante uso de efectivo o terceros. Pretender descubrir la verdad solo con prueba directa podría tornar inviable la fiscalización, por ejemplo, sería casi imposible encontrar un recibo de un ingreso omitido deliberadamente, o un contrato que pruebe una simulación, ya que quienes evaden procuran que esos documentos no existan). Aquí se estructura una fortaleza clave: los indicios permiten inferir la existencia de hechos gravables ocultos a partir de sus efectos o incoherencias detectables.

Por ejemplo, si un contribuyente oculta ventas, quizá no haya facturas de esas ventas, pero la DIAN puede detectar indirectamente la omisión analizando sus depósitos bancarios, sus adquisiciones de inventario no coherentes con las ventas declaradas, o su nivel de gasto personal. La legislación provee herramientas como la información exógena tributaria (art. 631 E.T. y ss.) que la DIAN recopila de terceros: esa data masiva de clientes, proveedores, movimientos financieros y patrimoniales, constituye muchas veces la base de indicios reveladores. Un caso común es el cruce de reportes de compras de terceros vs. ventas declaradas: si muchos clientes reportan compras al contribuyente por $X pero este solo declaró ventas por $X/2, hay un indicio claro de ingresos omitidos que eficientemente señala dónde hay evasión.

La DIAN, a través de sus sistemas informáticos (como el Muisca o nuevas plataformas analíticas), puede procesar grandes volúmenes de información exógena para identificar inconsistencias y perfilar riesgo de evasión, focalizando auditorías en contribuyentes anómalos. Esto aumenta la eficacia; Pues, en lugar de fiscalizar a ciegas, se usa inteligencia artificial y análisis de datos para generar indicios preliminares. Es notable que el art. 684 E.T. otorga amplias facultades de fiscalización a la DIAN (requerir informes, hacer visitas, exigir libros, etc.), y dentro de ese ejercicio el art. 742 E.T. le permite valerse de todos los medios de prueba compatibles(DIAN, 2021).

Así, puede usar medios no tradicionales como imágenes satelitales para ver construcciones no declaradas), conteos de consumo eléctrico versus producción declarada (para inferir producción no reportada, software de cruce de facturación electrónica, etc., que generalmente actúan como indicios técnicos. La eficiencia radica en que la DIAN no necesita esperar a sorprender en flagrancia al evasor, sino que con estos patrones indirectos puede iniciar procesos de determinación. Incluso la norma prevé que un proceso de determinación de tributos se puede

iniciar con fundamento en un indicio lo que avala su uso como disparador de la acción fiscal(Sentencia 17314, 2011).

Un ejemplo jurisprudencialmente reconocido de eficiencia indiciaria es la presunción de las consignaciones bancarias (art. 755-3 E.T.): en vez de auditar cada transacción comercial subyacente (lo cual sería imposible si el contribuyente deliberadamente no factura), la DIAN puede, con un simple cruce bancario, detectar montos inusuales en cuentas de terceros y presumir la renta omitida. Esto ahorra tiempo y recursos, a la vez que cierra espacios clásicos de evasión (como poner cuentas a nombre de testaferros). La jurisprudencia ha avalado esta herramienta precisamente por su potencia en el control: las presunciones constituyen un recurso de la Administración tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser allegada con mayor facilidad por el contribuyente respaldado en el principio de eficiencia y buscando controlar de la mejor forma la evasión(Sentencia 19495, 2015). En suma, la prueba indiciaria hace más eficaz la fiscalización porque le permite a la DIAN llegar a la verdad cuando el contribuyente pretende ocultarla, y lo hace de forma eficiente al concentrarse en rastros objetivos datos de terceros, estadísticas oficiales, sin tener que depender de confesiones o hallazgos fortuitos.

Otra fortaleza esencial, es que el uso de indicios faculta a la DIAN para reconstruir la realidad económica real detrás de la aparente formalidad, garantizando que se grave aquello que efectivamente constituye renta. En el ámbito tributario, a menudo existe una dicotomía entre lo que documentariamente se muestra y lo que realmente ocurre: se crean empresas fachada, se emiten facturas falsas para soporte de gastos inexistentes, se simulan contratos de préstamo para disfrazar ingresos, entre otros(Rezzoagli, 2011). Si la Administración estuviese maniatada por la forma, bastaría con que el contribuyente presentara documentos formalmente válidos para

blindarse frente al fisco. La prueba por indicios rompe ese blindaje al permitir evidenciar contradicciones o vacíos en la historia formal, privilegiando la sustancia(Luquez, 2017).

Por ejemplo, en el imaginario que una empresa presenta facturas de un proveedor por un servicio X. En apariencia, todo está en orden: factura con requisitos, pago bancario realizado. Sin embargo, la DIAN encuentra indicios de que tal proveedor en realidad no pudo prestar el servicio no tiene personal ni experiencia en ese campo, sus socios son prestanombres, entre otros. Con base en eso, puede concluir que la factura no representa un hecho real, sino una simulación para obtener deducción. Aquí la prueba indiciaria permite desconocer esa erogación a pesar de su sustento documental. La jurisprudencia ha respaldado esta aproximación: ha dicho que no se requiere la tacha de falsedad de la factura para restarle valor probatorio si la Administración demuestra mediante indicios la inexistencia de la operación(Sentencia 26448, 2022a). Esto es un poder significativo, pues facilita a la DIAN actuar sin la engorrosa necesidad de esperar resultados penales o peritajes externos; su propia actividad probatoria integral puede develar la verdad material.

En la misma línea, los indicios garantizan la aplicación del principio de primacía de la realidad económica sobre las formas jurídicas. Un caso típico es el de figuras contractuales utilizadas para eludir impuestos, por ejemplo, contratos de cuentas en participación simulados para ocultar utilidades. La DIAN, mediante indicios a partir de comportamientos efectivos de las partes, tales como reparto oculto de utilidades, inexistencia de aporte real del socio industrial, puede demostrar que, aunque en papel era una cuenta en participación, en realidad era una sociedad de hecho gravable. Así, se tributa conforme a la naturaleza real del negocio. Sin indicios, sería casi imposible desvirtuar la formalidad contractual elegida.

La fortaleza entonces es conceptual: la DIAN no queda presa de artificios legales, sino que, armada de evidencias circunstanciales coherentes, puede lograr que se tribute por la capacidad contributiva real. De esta forma, se materializa el principio de equidad tributaria, ya que ningún contribuyente debería lograr una ventaja simplemente por mayor sofisticación formal. Los indicios nivelan el terreno, permitiendo aflorar la verdadera base imponible.

Además, la reconstrucción de la realidad vía indicios tiene un impacto positivo en la justicia tributaria: envía el mensaje de que el fisco mira más allá de los papeles. Esto desalienta a quienes pensaban que con solo maquillar sus transacciones podían evadir. Por ejemplo, tras varias sentencias confirmando glosas basadas en indicios de proveedores ficticios, muchos contribuyentes han entendido que comprar facturas falsas es altamente riesgoso, pues la DIAN investiga la capacidad de esos proveedores. Así, la utilización consistente de indicios modifica comportamientos: refuerza la cultura de la sustancia (buscar proveedores reales y no de papel), porque el contribuyente sabe que la factura por sí sola no le garantiza la deducción si carece de sustento real.

Una de las fortalezas más notables en el plano procesal es que la prueba indiciaria, cuando alcanza cierto nivel de solidez, invierte o dinámicamente desplaza la carga de la prueba hacia el contribuyente con fundamento en el art. 167 CGP y art. 746 E.T. Esto tiene dos consecuencias benéficas: por un lado, facilita a la DIAN ganar disputas litigiosas porque ya no recae enteramente sobre ella la pesada carga de probar hasta el último detalle de la evasión; por otro lado, actúa como un factor disuasorio, pues los contribuyentes saben que, si la DIAN reúne suficientes indicios, se verán obligados a justificar su conducta bajo escrutinio, con el riesgo de no poder hacerlo plenamente.

Una vez notificado el requerimiento especial con las glosas indiciarias, si el contribuyente conoce dicha jurisprudencia, relevante para la valoración de los indicios utilizados por la DIAN corresponde, principalmente, a las decisiones de la Sección Cuarta del Consejo de Estado que han definido los requisitos y límites del razonamiento indiciario en materia tributaria. Entre ellas destacan las sentencias 17314 de 2011, 19495 de 2015, 20822 de 2015, el fallo del 14 de julio de 2016 (Exp. 08001-23-33-000-2012-00113-01), así como las providencias de 2018, 2019 y 2021 que han reiterado que los indicios deben ser graves, precisos, plurales y concordantes, y que solo pueden fundar una glosa cuando se construyen a partir de hechos debidamente probados y de inferencias lógicas verificables. Esta línea jurisprudencial se articula con la doctrina constitucional de la carga dinámica de la prueba (Sentencia T-760 de 2008) y con su recepción en el ámbito tributario por la Sentencia 28381 de 2025, en las cuales se precisa que, una vez la Administración desarrolla una inferencia razonada, corresponde al contribuyente desvirtuarla mediante prueba idónea. En consecuencia, las demás sentencias relativas a operaciones aduaneras, tránsito, omisiones formales o verificaciones específicas solo tienen utilidad complementaria, en tanto ilustran escenarios en los que la DIAN puede acreditar hechos base, pero no definen los estándares centrales de la prueba indiciaria en el impuesto sobre la renta.

Por ende, sabe que debe aportar información convincente de descargo. Muchos optarán por corregir voluntariamente sus declaraciones acogiéndose a reducciones de sanción si ven que no cuentan con pruebas para contradecir los indicios de la DIAN. Esto evita ir a juicio. Incluso en instancia de recurso, el contribuyente podría allanarse si percibe que no tiene cómo desvirtuar el cuadro indiciario. Es decir, al revertir la carga, se fuerza al contribuyente a evaluar realísticamente sus chances.

En el proceso contencioso: Los jueces, siguiendo la línea del Consejo de Estado, exigirán al contribuyente prueba en contrario ante indicios adminiculados. Así, si este no aportó nada sustancial, la DIAN gana por default. Esto simplifica el debate judicial, concentrándolo en si hubo o no refutación efectiva del contribuyente. Muchas demandas son falladas a favor de la DIAN con base en que el actor no cumplió con desvirtuar las presunciones e indicios en su contra, sin que la DIAN tenga que probar más allá de lo ya reunido en sede administrativa(Sentencia 22612, 2020). En suma, los indicios robustos ponen al contribuyente a la defensiva en el litigio.

El efecto disuasorio se manifiesta en que los contribuyentes estarían menos inclinados a aventurarse en prácticas evasivas si saben que la DIAN tiene mecanismos para detectarlas y que una vez hallados indicios, la carga de explicarse recae en ellos, con sanciones en juego. Por ejemplo, empresas que antes usaban proveedores ficticios ahora se lo piensan dos veces, porque saben que la DIAN suele verificar a los proveedores información exógena, visitas y si encuentra irregularidades, la empresa tendrá que demostrar que sí recibió los bienes/servicios –lo cual es difícil si eran ficticios. Así, la posible inversión de la carga actúa como prevención: es un incentivo para mantener operaciones reales y transparentes.

La última fortaleza para destacar es de carácter institucional: la necesidad de armar y motivar una prueba indiciaria sólida ha impulsado a la DIAN a refinar sus procesos internos de gestión de pruebas y calidad jurídica de sus actos, lo que redunda en una mejor gobernanza tributaria. Cuando la DIAN decide fundamentar un acto en indicios, sabe (por la jurisprudencia) que ese acto será examinado rigurosamente; esto crea un incentivo para que el auditor y el equipo jurídico eleven el estándar de recolección y análisis de la prueba.

En primer lugar, se promueve un trabajo interdisciplinario: los funcionarios de fiscalización económicos, contables deben colaborar estrechamente con los abogados de la entidad para

construir un caso coherente. La experiencia muestra que los actos basados en indicios requieren narrativas bien hiladas casi como una teoría del caso judicial. Ello obliga a la DIAN a capacitar mejor a sus equipos en técnicas de análisis probatorio, redacción clara y estructurada de las motivaciones, y conocimientos de jurisprudencia relevante para citar en los actos. Con el tiempo, esto ha llevado a una especie de jurisprudencialización de la actuación administrativa: hoy es común leer en un requerimiento especial referencias a sentencias del Consejo de Estado que avalan cierto proceder (por ejemplo, se menciona la sentencia tal que dijo que no se necesita tacha de falsedad de la factura). Esta integración de criterios jurisprudenciales en la motivación fortalece jurídicamente al acto y muestra una administración más respetuosa del estado de derecho, lo cual es un elemento de buena gobernanza.

Asimismo, al emplear indicios la DIAN necesariamente debe motivar de forma más completa que cuando usa prueba directa. Si se tiene, por ejemplo, una factura no registrada, es simple: se cita el documento y se adiciona el ingreso. Pero con indicios, se requiere explicar inferencias y convencer de su razonabilidad. Esto ha elevado la exigencia de fundamentación, evitando decisiones arbitrarias o poco explicadas. Al final, los actos terminan siendo más extensos pero también más sólidos, lo que facilita su defensa posterior en juicio. Un acto bien motivado es más difícil de anular. En este sentido, la DIAN con buen uso de indicios gana en tasa de éxito judicial (uno de los indicadores de éxito o desempeño que se sugieren más adelante), porque habrá hecho la tarea probatoria y argumentativa de antemano.

Desde la perspectiva de la confianza pública, una administración que documenta y explica rigurosamente sus determinaciones genera más legitimidad. Aunque al contribuyente individual le resulte adverso el acto, la comunidad percibe que la DIAN actúa de manera técnica (basada en hechos y lógica) y no arbitraria. Esto fortalece la autoridad moral de la DIAN para exigir

cumplimiento. Por ejemplo, al publicar la DIAN casos de proveedores fantasmas detectados y sancionados con todo el relato indiciario, se envía un mensaje de profesionalismo en el control fiscal, lo que a su vez mejora la percepción de riesgo de quienes consideren evadir.

A partir de lo anterior, y una vez identificados los principales aportes tácticos y estratégicos de la prueba indiciaria en los procesos de fiscalización, resulta pertinente incorporar un conjunto de indicadores de desempeño que permita medir de forma objetiva su eficacia real en la gestión tributaria. Estos indicadores de éxito o desempeño ofrecen a la DIAN una herramienta cuantitativa para evaluar no solo la calidad del razonamiento indiciario y su confirmación en sede administrativa y judicial, sino también su impacto operativo en términos de eficiencia, cobertura, oportunidad y retorno fiscal. Su inclusión complementa el análisis cualitativo desarrollado en este capítulo y traduce los avances normativos y jurisprudenciales en métricas verificables que fortalecen la trazabilidad, la gobernanza probatoria y la orientación estratégica de la fiscalización basada en indicios.

Tabla 5. *Indicadores de éxito o desempeño sugeridos de fiscalización*

Indicadores de éxito o desempeño	Descripción del indicador	Finalidad / qué mide
1. Tasa de confirmación judicial	% de actos de determinación basados en indicios que son confirmados por la jurisdicción.	Mide solidez jurídica de los indicios y calidad argumentativa de la DIAN.
2. Índice de ratificación en reconsideración	% de liquidaciones con indicios que se mantienen en sede administrativa.	Evalúa consistencia interna y calidad probatoria del expediente.
3. Monto recuperado por fiscalización indiciaria	Valor recaudado (inducción, sanciones, correcciones) derivado de procesos sustentados en indicios.	Mide impacto financiero directo de la estrategia indiciaria.
4. Tiempo promedio del proceso de fiscalización	Días entre apertura de investigación y liquidación oficial basada en indicios.	Mide eficiencia operativa.
5. Número promedio de indicios por caso	Conteo de hechos indicadores relevantes utilizados en cada expediente.	Evalúa pluralidad y profundidad del análisis probatorio.
6. Tasa de anulaciones por insuficiencia indiciaria	% de actos anulados total o parcialmente por débil razonamiento indiciario.	Mide riesgos jurídicos, fallas probatorias y calidad del razonamiento.
7. Cobertura sectorial de fiscalización indiciaria	Número de sectores económicos cubiertos vs. potencial fiscalizable según estadísticas DIAN-DANE.	Mide enfoque estratégico y alcance de la fiscalización.

8. Tasa de contribuyentes que corrigen tras el emplazamiento por indicios	% de contribuyentes que modifican voluntariamente su declaración después del emplazamiento.	Mide poder persuasivo del indicio como herramienta preventiva.
9. Intensidad del cruzamiento de información	Número de fuentes utilizadas por caso (bancos, terceros, compras, declaraciones, industria, etc.).	Mide robustez y trazabilidad del análisis indiciario.
10. Eficiencia costo-beneficio de la fiscalización indiciaria	(Costo promedio del proceso) / (recaudo promedio por proceso).	Evalúa la productividad de la estrategia probatoria.

Nota: Elaboración propia con base en criterios de desempeño fiscal (CIAT, DIAN), lineamientos de administración tributaria comparada y métricas de eficiencia institucional.

La Tabla 5 sintetiza los principales indicadores propuestos para evaluar de manera sistemática el desempeño de la prueba indiciaria en la fiscalización del Impuesto de Renta y Complementarios. Cada indicador traduce en métricas verificables los atributos que la jurisprudencia y la doctrina han destacado como esenciales para un razonamiento indiciario válido: solidez jurídica, eficiencia operativa, pluralidad probatoria, razonabilidad y coherencia interna del expediente. Asimismo, estos indicadores permiten medir el impacto real del uso de indicios en términos de confirmación judicial, efectividad recaudatoria y capacidad de disuasión frente a prácticas evasivas. Su aplicación no solo fortalece la gobernanza probatoria y la transparencia de la actuación administrativa, sino que facilita la toma de decisiones estratégicas orientadas a mejorar la calidad técnica de los procesos de fiscalización, garantizando al mismo tiempo el respeto por la legalidad y la justicia tributaria.

Finalmente, esta mejora en gobernanza probatoria también se manifiesta en la defensa judicial más efectiva. Cuando un acto está bien edificado en indicios, los abogados de la DIAN en juicio tienen clara la historia a defender, cuentan con expedientes nutridos de evidencia y pueden rebatir los cargos de la demanda apoyándose en la misma motivación del acto. Esto reduce la improvisación en litigios y permite incluso unificar criterios a nivel nacional, por ejemplo, utilizando los mismos tipos de argumentos en casos similares, lo que redunda en jurisprudencia favorable y consistente.

3.4. Debilidades o riesgos jurídicos del uso de la prueba por indicios por parte de la Administración Tributaria, con base en fallos que evidencien limitaciones o vulneraciones al debido proceso

Si bien la prueba por indicios ofrece grandes ventajas a la Administración Tributaria, su uso indebido o excesivo puede aparejar serios riesgos jurídicos, vulnerando derechos fundamentales y poniendo en jaque la validez de los actos administrativos(Chávez, 2020). El artículo 29 de la Constitución consagra el debido proceso, que exige decisiones fundadas en pruebas legalmente producidas, con posibilidad de contradicción y con motivación suficiente. Un empleo descuidado de indicios puede atropellar esas garantías: por ejemplo, suponer hechos sin probarlos viola el principio de inocencia o veracidad de la declaración; no permitir al contribuyente refutar un indicio viola su derecho de defensa; inferir más allá de lo razonable lesiona la seguridad jurídica. Como advirtió la jurisprudencia, la prueba indiciaria es válida pero no puede convertirse en un mecanismo para soslayar la carga probatoria de la Administración ni para desconocer las formas propias del procedimiento criterio reiterado. En esta sección se elabora un informe crítico identificando las principales debilidades o riesgos jurídicos que enfrenta la DIAN al usar indicios, ilustrándolos con fallos del Consejo de Estado donde se evidenciaron dichas limitaciones o vulneraciones al debido proceso(Olivera & Buitrago, 2023).

En particular, se examinan cinco focos de riesgo: (i) Motivación insuficiente cuando la DIAN no explica adecuadamente el enlace lógico del indicio o su apreciación conjunta; (ii) Uso de estadísticas no oficiales o no representativas que lleva a conclusiones sin sustento real; (iii) Sustitución indebida de prueba directa disponible es decir, recurrir a indicios sin haber agotado medios o pruebas directas con la consiguiente fragilidad probatoria; (iv) Falta de contradicción o traslado de indicios no comunicados debidamente al contribuyente o pruebas trasladadas sin

oportunidad de refutación; y (v) Inversión prematura o indebida de la carga de la prueba consistente en exigir al contribuyente probar en contrario sin que la Administración haya cumplido su umbral de indicios graves(Sartore & Doren, 2006).

Se presenta primero un mapa de riesgos en formato de tabla, que resume cada riesgo, la norma vulnerada, un ejemplo jurisprudencial y la consecuencia procesal, así como medidas de mitigación. Luego, se desarrollan al menos dos casos ilustrativos de la jurisprudencia contenciosa donde el Consejo de Estado censuró el uso de indicios por la DIAN entre ellos Harinera Pardo 2011 y otros sobre motivación y prueba directa, extrayendo reglas de oro para evitar repetir esos errores(Arnold, 2021). Seguidamente, se discuten los estándares de debida motivación que la DIAN debe observar documentación del hecho base, del nexo lógico, la apreciación conjunta conforme a los arts. 240–242 del CGP, así como pautas para asegurar la contradicción efectiva; por ejemplo, incluir en el requerimiento todos los indicios relevantes y posibilitar la réplica adecuada por parte del contribuyente (Calderón & Cueto, 2022).

Finalmente, se propone un protocolo de mitigación de riesgos: una lista operativa de buenas prácticas para la DIAN, incluyendo recurrir a fuentes oficiales (E.T. 754-754-1), garantizar trazabilidad y custodia de la evidencia, elaborar matrices de contraindicios, levantar actas detalladas de visita, someter los proyectos de actos a control de calidad jurídico ex ante, y usar presunciones legales en forma proporcionada. Se cierra con unas conclusiones enfatizando la necesidad de equilibrio entre la eficacia del control fiscal y las garantías del contribuyente, indicando también cuándo es preferible abstenerse de fundar exclusivamente en indicios y optar por otras pruebas o estrategias.

Tabla 6. *Mapa de riesgos jurídicos en el uso de indicios*

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
1. Motivación insuficiente o aparente – La DIAN no explica adecuadamente cómo de los hechos probados se deriva la conclusión (indicio sin nexo lógico explícito); o no valora en conjunto los indicios.	– Art. 29 C.P. (debido proceso, derecho a decisión motivada). – Art. 36 C.C.A. (motivación de actos administrativos). – Art. 242 CGP (apreciación conjunta, gravedad y concordancia de indicios).	*Caso:* C.I. Dress Pacific Ltda. (2020) – DIAN glosó costos por supuesta simulación pero el acto copiaba pasajes genéricos sin conectar hechos específicos; Consejo de Estado anuló por motivación aparente (no explicó por qué los documentos del contribuyente no acreditaban la realidad).	Nulidad del acto administrativo por falta de motivación suficiente (desconocimiento del derecho de defensa). El acto se considera arbitrario al no permitir entender la razón de la decisión, violando 742 E.T. (hechos probados) y art. 229 CPACA.	– Capacitar a funcionarios en redacción clara de motivaciones, incluyendo necesariamente la exposición del razonamiento inferencial. – Checklist interno de motivación: verificar que el acto responda explícitamente a todos los argumentos del contribuyente y que describa paso a paso la lógica del indicio. – Revisión jurídica previa: un superior debe leer el borrador asegurando que un tercero entendería la conclusión sin "rellenar vacíos".
2. Uso de estadísticas no oficiales o no representativas – Apoyar la glosa en datos estadísticos locales, estudios internos o muestras sesgadas que no	– Art. 754-1 E.T. (exige datos estadísticos oficiales sobre sectores económicos; violado si se usan datos no oficiales o muestra ínfima). –	*Caso:* Harinera Pardo (2011) – DIAN aplicó porcentaje de honorarios basado en 4 empresas; Consejo de Estado: no era estadística oficial ni sectorial,	Debilitamiento extremo del valor probatorio: la inferencia se considera sin soporte y se cae; el acto es anulado o la glosa desestimada en sede jurisdiccional.	– Utilizar solo estadísticas oficiales (ej. información del DANE, informes sectoriales DIAN consolidados nacionalmente) para aplicar art. 754-1.– Si se usan estudios

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
cumplen requisitos legales (754-1 E.T.).	Art. 742 E.T. (fundamentar en hechos probados: un "promedio" no probado representativo no es hecho cierto).	sino interna y no representativa, por lo que *"no podía tomarse como indicio"*. Acto anulado y prevalece declaración.	Además, genera precedente en contra de la DIAN, limitando futuros usos de tales estudios.	muestrales propios, justificar técnicamente representatividad (tamaño de muestra, criterio de selección) e idealmente anexar el estudio completo al expediente para escrutinio.– No extrapolar linealmente: si se detectan variaciones respecto a promedios, usarlas solo como disparador para buscar pruebas directas, no como prueba única de glosa.
3. Sustitución indebida de prueba directa disponible – La DIAN recurre a indicios cuando podía haber obtenido prueba directa esencial, omitiendo su deber de investigación completa.	– Art. 740 E.T. (deber de investigación integral). – Art. 745 E.T. (in dubio pro contribuyente – vacíos probatorios por falta de gestión de la DIAN benefician al contribuyente). – Art. 167 CGP (carga de la prueba: la Administración no	*Caso:* Importadora Autos XYZ (2019) – DIAN presumió ingresos omitidos por sobrefacturación de importaciones basándose en precios de referencia internacionales, pero no realizó inspección aduanera detallada ni pidió	Viso de arbitrariedad en el acto, que puede llevar a nulidad total o parcial. El juez puede declarar que la Administración no cumplió con su carga mínima de probar, y por tanto aplica presunción de veracidad para lo no esclarecido. En algunos casos, la sección cuarta ha	– Agotar procedimientos de obtención de prueba directa: ejemplo, antes de presumir ingresos, si hay contabilidad disponible, practicar inspección contable; si se sospecha subfacturación en venta de inmuebles, obtener avalúo pericial, etc.–

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
	puede pretender invertirla sin hacer diligencias a su alcance).	peritajes. El Consejo de Estado anuló parcialmente el aforo: la DIAN tenía medios para verificar físicamente los vehículos importados y su costo real, pero prefirió un indicio económico; se consideró que abandonó prueba directa disponible, generando duda a favor del contribuyente.	ordenado tener por válidos los valores declarados ante la ausencia de prueba sólida en contrario.	Documentar en el expediente todas las diligencias probatorias realizadas y, si algo no se hizo, dejar constancia de por qué (imposibilidad, contribuyente obstruyó, etc.).– Usar indicios solo subsidiariamente: nunca como primera opción habiendo evidencia directa a la mano. Los superiores en DIAN deben cuestionar un proyecto de glosa basado en indicios preguntando: "¿No podíamos probar esto de manera directa?". Si la respuesta es sí, reencauzar la investigación.
4. Falta de contradicción o traslado efectivo de los indicios – La DIAN utiliza información o indicios sin darlos a conocer	– Art. 29 C.P. (derecho de defensa y contradicción de pruebas). – Art. 745 E.T. (dudas por vacíos probatorios a favor del contribuyente – un	*Caso:* Distribuidora El Trébol (2015) – En la resolución, la DIAN mencionó por primera vez un informe de vigilancia especial que no estuvo en el	Nulidad del acto o exclusión de la prueba no contradicha. El Consejo de Estado puede invalidar toda la liquidación si estima que la	– Comunicar todos los indicios en el Requerimiento Especial: La formulación del pliego debe listar y explicar cada hecho e indicio que se usará

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
oportunamente al contribuyente, o incorpora al acto final pruebas no debatidas (prueba sorpresa); también incluye pruebas trasladadas de otros expedientes sin cumplir requisitos.	vacío en contradicción redunda en contra de DIAN). – Art. 739 C. Co/ Art. 174 CGP (prueba trasladada: requiere que contribuyente haya podido contradecirla). – Art. 247 CPACA (obligación de dar traslado de pruebas sobrevinientes).	requerimiento ni en el expediente visible al contribuyente; la Sala anuló el acto por violación al derecho de defensa, ya que se le imputó un indicio (hallazgos de vigilancia) sin oportunidad de refutarlos. Otro ejemplo: Sent. 21676/2020 – se anuló glosa porque la DIAN aportó al proceso judicial documentos de terceros no conocidos en vía administrativa (violación del art. 740 C. Co sobre prueba trasladada).	violación al derecho de defensa contaminó el proceso (ej. uso de prueba secreta). En otros casos, puede eliminar del análisis la prueba o indicio no contradicho, quedando el acto sin sustento suficiente. Además, afecta la credibilidad del proceder de la DIAN ante el juez.	para glosar, anexando los documentos soporte. Nada importante debe aparecer por primera vez en la Liquidación Oficial.– Si por alguna razón surge un nuevo elemento probatorio luego del requerimiento (p.ej., respuesta del contribuyente revela algo), emitir requerimiento especial adicional o ampliación, para darle oportunidad de pronunciamiento, en vez de insertarlo directamente en la resolución.– Respetar reglas de prueba trasladada: si se usarán pruebas de otro expediente (ej. de proveedor ficticio), asegurarse de que se obtuvieron con audiencia del contribuyente o, de lo contrario, ofrecérselas

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
				formalmente para contradicción durante la fiscalización (por ejemplo, mediante un auto que ordena trasladarlas con posibilidad de réplica).– Dejar constancia expresa en el acto de que "no se valoraron elementos distintos de los discutidos con el contribuyente", para evidenciar cumplimiento del contradictorio.
5. Inversión indebida o prematura de la carga de la prueba – La DIAN pretende que el contribuyente demuestre la realidad sin ella primero aportar indicios serios; o rechaza por "falta de prueba del contribuyente" cuando este aún no había sido	– Art. 746 E.T. (presunción de veracidad mientras no se pruebe lo contrario). – Art. 742 E.T. y 750 E.T. (carga de la prueba en fiscalización recae inicialmente en la Administración; información de terceros es testimonial, no condenatoria per se). – Art. 167 CGP	*Caso:* Inversiones Gelato SAS (2018) – DIAN adicionó ingresos argumentando que contribuyente no probó el destino de ciertos depósitos en sus cuentas; no presentó indicio grave más que la existencia de los depósitos. El Consejo de Estado revocó la glosa: la DIAN no demostró	Revocación de la glosa por falta de soporte. El juez concluye que la Administración no cumplió con su onus probandi inicial y por tanto no había base para exigir explicación al contribuyente. Se restablece la declaración privada. Este tipo de fallos reafirman que la DIAN debe aportar al	– Nunca fundamentar una glosa solo en "el contribuyente no aportó prueba de X" sin antes haber solicitado formalmente esa prueba o sin aportar algún indicio en contra. La presunción de veracidad protege al contribuyente frente a omisiones probatorias de la Administración. – Asegurarse de tener

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
requerido específicamente.	(carga dinámica solo *según particularidades* – no de entrada).	primero que esos depósitos eran ingresos omitidos (podían ser préstamos), limitándose a culpar al contribuyente por no probar lo contrario; eso vulneró la presunción de veracidad.	menos un principio de prueba para controvertir la declaración, de lo contrario prevalece el art. 746 E.T.	un indicio objetivo mínimo antes de requerir explicación. Por ejemplo, en consignaciones bancarias: primero detectar un diferencial entre ingresos declarados y movimientos bancarios (indicio); *luego* pedir al contribuyente justificación. Si este no la da, entonces sí se podría presumir, pero no al revés. – Formular claramente los requerimientos de información al contribuyente: si se desea que demuestre algo, pedirlo explícitamente durante la fiscalización. Así, si no lo hace, su silencio o ausencia puede usarse como indicio en su contra (CPC 241, conducta procesal), evitando su sorpresa luego. – Mantener la

Riesgo identificado	Norma vulnerada	Ejemplo jurisprudencial (Caso)	Efecto procesal	Medida de mitigación
				mentalidad de que la DIAN lleva la iniciativa probatoria: primero demuestro/resalto inconsistencias, luego exijo aclaraciones. Nunca pretender que el contribuyente pruebe la veracidad de todo sin yo haberla puesto en entredicho con elementos concretos.

Nota: elaboración propia con base en Consejo de Estado, Sección Cuarta (varias sentencias entre 2011 y 2024), artículos 29 y 209 de la Constitución Política; artículos 742, 746, 754 y 755-3 del Estatuto Tributario; artículos 165, 167 y 240–242 del Código General del Proceso.

Caso Harinera Pardo, ya descrito en secciones anteriores, este caso es un referente sobre cómo no usar indicios estadísticos. La DIAN basó la glosa en un estudio empírico débil muestra de 4, sin presentarlo formalmente como prueba pericial ni certificarlo como estadística oficial, y sin permitirle al contribuyente discutir la metodología. El Consejo de Estado anuló la liquidación oficial, afirmando que se violó el art. 29 C.P. y el art. 754-1 E.T. al pretender derivar consecuencias gravosas de datos sin respaldo ni generalidad. La regla de oro extraída fue: solo datos estadísticos oficiales o técnicamente sustentados pueden erigirse en indicio válido; de lo contrario, la determinación se queda sin base y debe favorecer al contribuyente. Además, este fallo subrayó que la DIAN no puede suplir la falta de una norma que limite un gasto con un indicador de conveniencia propia – respeta el principio de legalidad. En perspectiva, Harinera Pardo enseñó que

usar mal los indicios no solo conlleva la nulidad de un caso puntual, sino que limita la confianza del juez en ciertos métodos de la DIAN después de este fallo, la DIAN fue más cautelosa con extrapolaciones estadísticas.

Caso Proveedores simulados con prueba ignorada: En este proceso, la DIAN había glosado costos por proveedores inexistentes con base en indicios (no localización de los proveedores, comprobantes de pago irregulares. El contribuyente, en su defensa, logró ubicar a algunos de esos proveedores y aportó declaraciones juradas y documentos que sugerían que sí entregaron bienes. La DIAN, sin embargo, mantuvo la glosa sin referirse a esas nuevas pruebas. El Consejo de Estado anuló la decisión por falta de apreciación conjunta de las pruebas e indebida valoración de contra-indicios. Dijo en sustancia: Si el contribuyente aporta elementos que desvirtúan o siembran duda sobre los indicios de la DIAN, la Administración debe analizarlos y, de ser procedentes, moderar o revocar su postura; al no hacerlo y simplemente ignorar dichas pruebas, violó el debido proceso. La regla de oro es que la DIAN debe tratar con seriedad las pruebas de descargo: un indicio no puede prevalecer si el contribuyente presenta una explicación plausible con evidencia, a menos que la DIAN argumente por qué esa evidencia no convence. Este caso reveló la debilidad de una actitud cerrada de la DIAN que no cede ante contraevidencia: los jueces la ven como tozudez contraria a la sana crítica. Para evitar esto, la DIAN debe demostrar que hizo una valoración imparcial de todo el acervo, no solo de lo suyo.

La DIAN desconoció costos de un contribuyente basándose en que un tercero (proveedor) había sido rechazado en otras fiscalizaciones estaba listado como empresa fachada en investigaciones de la DIAN. En la liquidación, incluyó informes y documentos del expediente de ese proveedor, pero no se los había comunicado al contribuyente. El Consejo de Estado anuló la glosa por violación del derecho de defensa: indicó que para usar pruebas o indicios obtenidos en

otros procesos, debía darse traslado a la parte para que los controvirtiera, tal como ordena la regla de prueba trasladada(Ley 1564, 2012). La DIAN pretendió atajar la contradicción y eso le costó el caso. La regla de oro aquí es que la DIAN debe litigar con las cartas sobre la mesa: si tiene información contextual o de terceros que fundamenta su inferencia, debe integrarla formalmente al procedimiento (vía requerimientos, autos de prueba, entre otros. Solo así el acto tendrá legitimidad procesal.

Estos casos entre otros evidencian que las principales vulneraciones al debido proceso ocurren no tanto por los indicios en sí, sino por fallas en su manejo procesal: no motivarlos bien, no dar oportunidad de réplica, no considerarlas junto con las demás pruebas, etc. En todos, el Consejo de Estado recalca que los indicios son válidos siempre que se observen los requisitos legales, lo cual nos lleva al siguiente punto. De la jurisprudencia analizada se pueden compilar directrices que la DIAN debe seguir estrictamente para evitar que un indicio válido se torne inválido por vicios formales:

Cada hecho que se va a inferir debe nacer de algo probado. Por ende, en el expediente administrativo se debe conservar la evidencia original (oficios de terceros, actas, bases de datos certificadas) que sustenta el hecho base. Adicionalmente, en la motivación del acto, citar expresamente esa fuente. Ejemplo: El proveedor X no declaró ventas en 2018 (hecho base), según certificación de la Dirección de Fiscalización de la DIAN. Si esto falta, el indicio se vuelve aéreo(Ortega, 2023).

Como parte de la motivación, la DIAN debe incluir párrafos de análisis donde diga literalmente: Del hecho probado A y las máximas de la experiencia B, se infiere C.” Por ejemplo: “Del hecho de que la sociedad proveedora no poseía activos ni personal (hecho A), unido a la máxima de experiencia de que se requieren tales medios para producir mercancía (B), se infiere

lógicamente que la mercancía facturada no pudo ser realmente entregada (conclusión C).” Puede parecer redundante, pero esta pedagogía en el acto asegura que el juez vea el razonamiento completo y pueda seguirlo o detectarle errores. Además, conforme al art. 242 CGP, el juez debe exponer el mérito de cada prueba, así que la Administración también debería hacerlo para mostrar que sigue la misma lógica. Un indicio no explicado es un indicio auto-aniquilado.

Si son varios indicios, la DIAN debe evaluarlos en conjunto. Esto significa que en el acto se escriba algo como: Tomados en su integridad, estos indicios faltan de infraestructura, falta de compras declaradas por el proveedor, cheques cobrados en efectivo presentan un cuadro concordante que no deja duda sobre la inexistencia de la transacción. Esta frase muestra que la DIAN entendió su deber de mirar el panorama total, no cada elemento aislado. Asimismo, adjetivar la gravedad del indicio justificadamente ayuda: por ejemplo, resaltar que no es una mera sospecha, sino que es un indicio grave, pues la ausencia de cualquier evidencia de actividad real del proveedor es un hecho contundente que usualmente demuestra simulación. Usar términos de la propia ley o jurisprudencia (grave, preciso, concordante) conecta la motivación administrativa con los estándares judiciales.

Esto es central. La motivación debe tener un acápite donde se resuma qué alegó o aportó el contribuyente en descargo y se analice. Por ejemplo, el contribuyente argumentó que el dinero consignado correspondía a un préstamo familiar y no a ingresos. Aportó un documento privado de préstamo entre él y su hermano. La Administración encuentra que este documento carece de fecha auténtica y no fue mencionado durante la fiscalización inicial, por lo cual no desvirtúa el indicio de omisión de ingreso. Adicionalmente, aunque se aceptara, explicaría solo $50 millones de $200 millones consignados, dejando sin justificar la mayor parte.” Con un tratamiento así, si luego el caso llega a juicio, el juez verá que la DIAN sí atendió la defensa garantía de defensa y tuvo

razones para no convencerse. Esto blinda el acto frente a reproches de no valoración de pruebas de la parte. En cambio, si el acto calla sobre lo que dijo el contribuyente, el juez presumirá que no se valoró, con las consecuencias ya vistas.

Procesalmente, la DIAN debe cerciorarse de que cada documento o informe que usa como prueba indiciaria haya sido mostrado al contribuyente en algún momento. La buena práctica es anexar copias de todas las pruebas al requerimiento especial o, si son muy voluminosas, ofrecerlas para consulta. También si usa testimonios de terceros, por ejemplo, informaciones bajo juramento art. 750 E.T., debería transcribir lo relevante en el requerimiento, para que el contribuyente sepa qué dijeron. Si la DIAN descubre algo nuevo en la etapa de recursos, debería idealmente abrir un espacio de traslado, aunque la ley no lo obligue explícitamente, hacerlo genera seguridad jurídica. En casos de prueba trasladada de otros expedientes, seguir la regla: solo se valora si el contribuyente pudo controvertirla en el proceso original o en el suyo. Si no, buscar obtener el contenido de esa prueba mediante requerimiento directo en su expediente por ejemplo en lugar de tomar sin más el expediente del proveedor ficticio, enviar un requerimiento al mismo proveedor dentro del expediente del contribuyente para que bajo juramento confirme o niegue operaciones con este –si no responde, ahí se configura lícitamente un indicio. En esencia, la DIAN debe comportarse casi como lo haría un juez: cumplir las reglas de evidencia y dar garantías. Al hacerlo, no solo evita anulaciones, sino que además sus casos indiciarios estarán mucho mejor perfilados, incrementando la probabilidad de éxito.

4. Conclusiones

La presente investigación se orientó, desde una perspectiva doctrinal, jurisprudencial y normativa, al estudio del uso de la prueba por indicios como mecanismo válido y eficaz dentro de

los procedimientos de fiscalización del impuesto sobre la renta y complementarios adelantados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Bajo este enfoque, el análisis sistemático de fuentes legales nacionales, doctrina especializada y precedentes relevantes del Consejo de Estado permitió identificar con claridad los alcances, límites, requisitos de validez, riesgos jurídicos y el valor probatorio que esta modalidad inferencial ha adquirido en el derecho tributario colombiano.

En primer lugar, se evidenció que la prueba indiciaria, cuya naturaleza remonta a la tradición procesal civil y penal continental europea, ha evolucionado para convertirse en una herramienta plenamente reconocida dentro de la fiscalización tributaria, tanto en el derecho comparado como en el contexto colombiano. El tránsito desde una concepción formalista del procedimiento tributario hacia una lógica material y sustancial ha favorecido la consolidación del indicio como medio idóneo para reconstruir la verdad material cuando la prueba directa es insuficiente o inexistente.

En segundo término, el estudio permitió constatar que el Estatuto Tributario colombiano contempla normas habilitantes (arts. 742, 746, 754, 754-1 y 755-3), que le confieren a la DIAN amplias facultades para utilizar inferencias razonadas fundadas en hechos comprobados, siempre que respete el principio de legalidad, el debido proceso (art. 29 C.P.), y las reglas de valoración de la sana crítica previstas en el Código General del Proceso (arts. 165, 240 a 242). Desde el plano jurisprudencial, el Consejo de Estado ha consolidado una doctrina clara y coherente en torno a los requisitos que debe cumplir un indicio para ser jurídicamente válido: debe partir de un hecho base plenamente probado, el enlace lógico debe ser razonado y estar motivado con rigor, y debe existir una apreciación conjunta de los elementos indiciarios bajo criterios de gravedad, precisión y

concordancia. Así se reiteró en sentencias como Harinera Pardo (2011), Abyce (2020), MELEC (2023) y G&C Puertas Eléctricas (2024).

En cuanto a la carga probatoria, se concluye que el artículo 167 del Código General del Proceso y el artículo 746 del Estatuto Tributario permiten una redistribución de la carga de la prueba en clave dinámica una vez la administración logra estructurar un haz indiciario robusto. En tales escenarios, corresponde al contribuyente desvirtuar las inferencias mediante prueba directa, documental o pericial idónea. No basta con exhibir facturas o registros contables si estos no reflejan una realidad económica verificable. No obstante, también se identificaron límites relevantes al uso de la prueba indiciaria. Su aplicación incorrecta como el uso de estadísticas no representativas, inferencias no motivadas o sustitución de prueba directa disponible puede conducir a la nulidad de los actos administrativos por violación al debido proceso. Así ocurrió en Harinera Pardo (2011), donde el Consejo de Estado censuró el uso exclusivo de promedios estadísticos no oficiales como único soporte del rechazo de deducciones.

El análisis precedente deja ver que la prueba por indicios, mal manejada, puede transformarse de una aliada a un talón de Aquiles para la Administración. Los equilibrios esenciales que deben conservarse son: eficacia vs. garantías, y forma vs. fondo. La razón de ser de la prueba indiciaria es mejorar la eficacia en el control fiscal sustantivo (descubrir la verdad material), pero ello no puede lograrse sacrificando las formas básicas del debido proceso sin sufrir consecuencias. El Consejo de Estado ha sido claro en marcar la línea: admite la inferencia y la presunción, pero exige que la DIAN haga la tarea de probar lo que pueda, razonar lo que presuma, y escuchar lo que el contribuyente tenga que decir. Cuando la DIAN sobrepasa esa línea –por ejemplo, presumiendo sin probar nada, u ocultando pruebas al contribuyente–, la jurisdicción contenciosa no duda en anular los actos, por más sospechas de evasión que hubiera. Esto es

importante porque transmite a la DIAN que no todo vale en la lucha contra la evasión: los atajos procedimentales o las prisas probatorias suelen desembocar en nulidades que finalmente benefician más al posible evasor que una investigación bien llevada.

En términos prácticos, la DIAN debería abstenerse de fundar exclusivamente en indicios en situaciones como: a) cuando no se ha dado oportunidad de contradicción (esperar a dársela, o complementar con prueba directa); b) cuando el único indicio es una estadística no robusta (mejor no usarla sola, sino conseguir otra evidencia o desistir); c) cuando el indicio apunta a una conclusión pero existe evidencia directa disponible que no costaría mucho obtener (lo sensato es obtenerla, no saltársela); d) cuando la cuantía en discusión es elevada pero el indicio es débil o el contribuyente presentó contra evidencia significativa en tal caso es preferible archivar por duda antes que arriesgar un mal precedente judicial; e) en general, cuando la convicción interna del funcionario no es firme si yo mismo no estoy seguro con esto, ¿cómo lo estará el juez? si hay duda apreciable, es reflejo de insuficiencia). En esos escenarios, más vale reforzar la investigación o cejar en la pretensión, siguiendo el mandato del art. 745 E.T.

El equilibrio entre la eficacia del control y las garantías del contribuyente se logra precisamente cumpliendo las medidas de mitigación propuestas: estas permiten a la DIAN utilizar indicios con todo su poder persuasivo, pero encauzados dentro de un proceso justo y transparente. Así, ni el fin (recaudo legítimo) sacrifica los medios (debido proceso), ni el exceso de formalismo impide descubrir la verdad. La consecuencia será actos administrativos más sólidos, menos litigios perdidos y, a la larga, mayor cumplimiento voluntario por confianza en procesos justos.

En síntesis, el examen sistemático realizado demuestra que la jurisprudencia contencioso-administrativa ha desempeñado un papel decisivo en la delimitación, depuración y legitimación de la prueba indiciaria dentro del procedimiento de fiscalización tributaria. A partir de decisiones

emblemáticas como las sentencias 17314 de 2011, 19495 de 2015, 20822 de 2015, así como los fallos emitidos entre 2016 y 2025, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha construido un cuerpo normativo-interpretativo robusto que fija criterios de validez, racionalidad y motivación reforzada en el uso de los indicios. Esta línea jurisprudencial no solo ha incorporado parámetros constitucionales como la carga dinámica de la prueba, el debido proceso administrativo y la presunción de veracidad, sino que ha permitido traducirlos en reglas operativas aplicables al caso concreto. Tal evolución evidencia un proceso de construcción de jurisprudencia del régimen probatorio tributario, en el que los jueces han suplido los vacíos normativos, han precisado los estándares de motivación exigibles a la DIAN y han consolidado una metodología probatoria basada en la inferencia lógica, la verificación fáctica y la protección de los derechos del contribuyente.

Desde la perspectiva investigativa, el estudio permitió identificar y sistematizar, con rigor doctrinal, los elementos que estructuran la construcción del indicio grave, así como los límites constitucionales y legales que condicionan su validez. Este aporte contribuye a clarificar el diálogo entre ley, jurisprudencia y práctica administrativa, ofreciendo un marco analítico que permite evaluar si la actuación de la DIAN respeta los estándares exigidos por el ordenamiento jurídico. Asimismo, se evidenció que la consolidación jurisprudencial no es un fenómeno meramente declarativo, sino un proceso estructural que orienta el ejercicio del poder fiscal y fortalece la seguridad jurídica. Como investigadores, logramos reconstruir el mapa normativo y jurisprudencial que sustenta la prueba indiciaria en Colombia, identificar los riesgos de desviación interpretativa y proponer lineamientos conceptuales que favorezcan una fiscalización equilibrada, transparente y conforme al Estado social de derecho.

Referencias

Arnold, D. (2021). Las evidencias y pruebas como fundamento de validez científica en las auditorías forenses. *Tecnología y Negocios*, *8*(2).

Barria, N. (2021). *Prueba indiciaria y estándares de prueba*. 13–13. https://repositorioacademico.uda.cl/handle/20.500.12740/16622

Beccaria, C. (1999). *De los delitos y de las penas*. https://books.google.com.co/books?hl=es&lr=&id=gjXdEAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT3&dq=related:M-mP6nRzJowJ:scholar.google.com/&ots=cQhn9WU615&sig=g-5H-gP__oqbIK-sm0ptYSRW1j8&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false

Berlanga, H., & Tafur, M. (2024). *Facultad de jueces de variar el tipo acorde al principio de congruencia y debida motivación*. https://repositorioacademico.upc.edu.pe/bitstream/handle/10757/674981/Berlanga_HE.pdf?sequence=1

Calderón, O. M. A. N., & Cueto, C. C. A. (2022). Aplicabilidad del Test Daubert en la prueba pericial psicológica en el régimen penal colombiano: una nueva perspectiva de valoración probatoria. *Justicia*, *27*(41). https://doi.org/10.17081/just.27.41.5680

Carnelutti, F. (1978). *La prueba civil (2o Ed)*.

Casas, J. (2002). *La Prueba Por Indicios en La Simulación de Contratos de Compraventa | PDF | Evidencia (ley) | Inferencia*. https://es.scribd.com/document/638353199/LA-PRUEBA-POR-INDICIOS-EN-LA-SIMULACION-DE-CONTRATOS-DE-COMPRAVENTA

Chávez, L. A. (2020). NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las Administraciones tributarias. *Revista de Derecho Fiscal*, *17*. https://doi.org/10.18601/16926722.n17.04

Congreso de la República de Colombia. (1989). *Decreto 624 de 1989*. Artículos 742, 743.

Congreso de la República de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Art. 29.

Congreso de la República de Colombia. (2012). *Ley 1564 de 2012*. Artículos 240–242.

Constitución Política de la República de Colombia. (1991). Constitución política de Colombia. In *Anales de Derecho* (Vol. 27, Issue 0). https://www.corteconstitucional.gov.co/inicio/Constitucion%20politica%20de%20Colombia%20-%202015.pdf

Contreras, R. (2009). *La prueba Indiciaria*. http://ru.juridicas.unam.mx:80/xmlui/handle/123456789/12922

Corte Europea de Derechos Humanos. (1993). *SENTENCIA SAIDI / FRANCIA 1993*.

Corte Europea de Derechos Humanos. (2001). *SENTENCIA FERRI 2001*. file:///D:/Datos%20Usuario/Downloads/001-59589%20(1).pdf

Corte Penal Internacional. (2009). *ICC-01/04-01/06-2842*.

Cusi, J. (2019). *Patologías de la prueba indiciaria en el delito contra la administración pública*. file:///D:/Datos%20Usuario/Downloads/Dialnet-PatologiasDeLaPruebaIndiciariaEnElDelitoContraLaAd-6995224%20(1).pdf

DIAN. (2021). Oficio 904070 del 6 de mayo de 2021 – Valor probatorio de la información exógena (Radicado No. 100208221-0674). Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina. Bogotá, D.C. Fuente: Archivo interno de la entidad emisora. *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_904070_2021.htm#:~:text=Por%20su%20parte%2C%20el%20art%C3%ADculo,Estatuto%20Tributario%20consagra%20lo%20siguiente

Falcón, E. (2009). Lógica y justificación del razonamiento probatorio. En E. Oteiza (Coord.). *Editorial Rubinzal Culzoni*.

Ginzburg, C., & Padilla López, Luciano. (2016). *Mitos, Emblemas, Indicios. Morfologia e historia*. https://www.academia.edu/28061559/Carlo_Ginzburg_Mitos_Emblemas_Indicios_Morfologia_e_historia_pdf

González, M. J. A. (2018). El valor probatorio de la información exógena tributaria en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal, 13*. https://doi.org/10.18601/16926722.n13.09

Guerra, C. (2025). ¿Ingresos por consignaciones bancarias? *[Artículo de Opinión]*. *Blog.* https://www.impuestosconbotas.com/2025/08/13/ingresos-por-consignaciones/#:~:text=%E2%80%9CEl%20supuesto%20f%C3%A1ctico%20para%20que,%E2%80%9D

Herrera, E. (2025). La obligación de la DIAN de emplear los estándares probatorios de la SuperSociedades cuando pretenda levantar el velo corporativo en los procesos de fiscalización por abuso en materia tributaria.. *Universidad de Los Andes.* https://repositorio.uniandes.edu.co/entities/publication/84df6d82-e842-40a1-8d09-88ceac66e153

La República. (2023). *Dian prevé disminuir el costo fiscal de la evasión de 8% del PIB a menos de 1% anual.* https://www.larepublica.co/economia/dian-preve-disminuir-el-costo-fiscal-de-la-evasion-de-8-del-pib-a-menos-de-1-anual-3704745#:~:text=Uno%20de%20los%20datos%20m%C3%A1s,al%20Estado%20cerca%20de%208%25.

Ley 906. (2004). *"Por la cual se expide el Código de Procedimiento Penal. (Corregida de conformidad con el Decreto 2770 de 2004)".* https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=14787

Ley 1437. (2011). Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo". *Diario Oficial, n.° 47.956.* https://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=41249

Ley 1564. (2012). Ley 1564 de 2012 "Por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones." In *Gaceta del Congreso de Colombia*.

Luquez, R. E. L. (2017). Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta. *Revista de Derecho Fiscal*, *11*, 7–51. https://doi.org/10.18601/16926722.n11.02

Nieva, J., & Salinas, R. (2015). Valoración De La Prueba. *Unmsm*, 38–41. https://www.mpfn.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/3761_05valoracionprueba.pdf

Olivera, V., & Buitrago, R. (2023). Reformas tributarias y su efecto en personas naturales (Trabajo de grado, Especialización en Administración y Auditoría Tributaria. *Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano.* https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/jspui/bitstream/20.500.12010/33757/3/REFORMAS%20TRIBUTARIAS%20Y%20SU%20EFECTO%20EN%20PERSONAS%20NATURALES%20UTADEO.pdf

Ortega, J. R. (2023). Diseño de Planes De Control de la evasión e Indicadores de resultados de gestión. *DIAN*. https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/2012/Espanol/chile_2012_tema_3-3_colombia_ortega.pdf

Parra, J. (2006). *Manual de derecho probatorio* (Editorial ABC, Ed.; 15ta ed.).

Pérez-Cruz Martín, A.-J. y otros. (2023). *Derecho procesal penal*. 599.

Ramírez Carvajal. (2013a). La prueba en el proceso, una aventura intelectual. *Librería Jurídica Sánchez*, 70.

Ramírez Carvajal, D. (2013b). La prueba en el proceso, una aventura intelectual. *Librería Jurídica Sánchez*, 71.

Rezzoagli, L. C. (2011). Teoría del posicionamiento del Estado en materia presupuestaria. Estudio de caso con base en el gasto tributario. *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, *41*(115).

Ricotini, M. (2007). *Prueba de indicios y presunciones. Pruebas leviores y Favor Probationes* (Editorial Advocatus).

Romero, C. (2015). *Prueba y Tributos*. Tiran Lo Blanch. https://www-tirantonline-com-co.crai-ustadigital.usantotomas.edu.co/base/col/biblioteca_virtual/9788490538043?general=9788490538043&index=0&navigate_url=%2Fbase%2Fcol%2Fbibliotecavirtual%2Fsearches%2Fnavigate%3Ftoken_id%3D685620401aaa9a000f0de7a1&num_found=1&pais=col&route=ser&search_type=bibliotecavirtual&search_url=%2Fbase%2Fcol%2Fbibliotecavirtual%2Fsearches%3Findex%3D0%26token_id%3D685620401aaa9a000f0de7a1&token_id=685620401aaa9a000f0de7a1&tolgeo=latam

Sanchez, J. (2001). *Derecho Penal Parte General.* Editorial Atelier. https://es.scribd.com/document/826534278/Derecho-Penal-Parte-General-Silva-Sanchez

Sartore, J. T., & Doren, Rebecca. (2006). El veredicto Daubert obliga a los jueces a valorar las pruebas científicas. *Pediatrics (Ed. Española)*, *62*(05).

Sentencia 08001-23-31-000-2014-00057-01 (21762). (2018). El transportador manifestó no haber efectuado la prestación de servicios al exportador ni a la agencia de aduanas, circunstancia que se verifica a través de los requerimientos de información o de las diligencias de inspección realizadas por la autoridad competente. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 11001-03-27-000-2018-00023-00. C.E. (2020). El Tercero omitió el cumplimiento de sus obligaciones tributarias derivadas de las operaciones realizadas, hecho que se acredita mediante la consulta a los sistemas informáticos institucionales de la Administración Tributaria. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 17001-23-31-000-2007-00143-01 (18156). C.E. (2011). No se halla constancia en los registros aduaneros del país de destino de operaciones de importación realizadas a nombre del exportador colombiano. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*.

Sentencia 17314. (2011). Harinera Pardo S.A. en concordato vs Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Radicación No. 68001-23-31-000-2005-03498-01 (17314). Consejero ponente: William Giraldo Giraldo. Bogotá, D.C. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*. https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/68001-23-31-000-2005-03498-01(17314).pdf#:~:text=Se%C3%B1ala%20el%20art%C3%ADculo%20754,trav%C3%A9s%20de%20la%20cual%2C%20de

Sentencia 19495. (2015). Manuel Enrique Álvarez Acevedo vs Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Radicación No. 05001-23-31-000-2002-04446-01 (19495). Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Bogotá, D.C. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.* https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/05001-23-31-000-2002-04446-

01(19495).pdf#:~:text=jurisprudencia%20de%20esta%20Secci%C3%B3n%2C%20%E2%80%9Clas,cuya%20prueba%20puede%20ser%20allegada

Sentencia 22612. (2020). Efecto probatorio en contra del contribuyente por la no presentación de la contabilidad. Radicación No. 25000-23-37-000-2012-00147-01 (22612). Bogotá, D.C. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.* https://crconsultorescolombia.com/sentencia-22612-de-04-06-2020-efecto-probatorio-en-contra-del-contribuyente-por-la-no-presentacion-de-la-contabilidad.php#:~:text=El%C2%A0art%C3%ADculo%20746%C2%A0del%20Estatuto%20Tributario%20establece,las%20respuestas%20a%20los%20requerimientos

Sentencia 25000-23-27-000-2004-02285-01 (16538). (2010). Se evidencia la omisión o la existencia de inconsistencias en la canalización de las divisas, hecho que se acredita mediante la verificación de la información exógena cambiaria. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 25000-23-37-000-2017-00138-01 (26365). (2023). No se evidencia la existencia de trabajadores vinculados al Contribuyente, circunstancia que se corrobora a través de la revisión de los registros de aportes al sistema general de seguridad social. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*.

Sentencia 25000-23-37-000-2019-00797-01 (27063). (2023). No se dio cumplimiento por parte del Contribuyente al deber legal de presentar la información requerida en formato magnético, circunstancia que se verifica a través del acceso a las plataformas digitales institucionales de la Administración Tributaria. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*.

Sentencia 26448. (2022a). Rad. 25000-23-37-000-2018-00655-01. Bogotá, D.C. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 26448. (2022b). Metálicas y Eléctricas Melec S.A. vs Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Radicación No. 25000-23-37-000-2018-00655-01. Bogotá, D.C. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*.

Sentencia 52001-23-33-000-2017-00530-01. (2018). Se configura la falta de registro por parte de los transportadores en las aduanas de paso, respecto de las operaciones de tránsito aduanero internacional que respaldan la salida de mercancías desde zona franca hacia el resto del mundo. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 68001-23-31-000-2005-03498-01 (17314). (2011). C.E. M.P. William Giraldo Giraldo. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 68001-23-33-000-2021-00547-01 (28381). (2025). C.E. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. *Consejo de Estado, Sección Cuarta.*

Sentencia 76001-23-33-000-2015-00654-01. (2023). El Contribuyente carece de infraestructura física, circunstancia que se puede acreditar mediante visitas de verificación realizadas. *Consejo de Estado, Sección Cuarta*.

Sentencia T-760. (2008). Acciones de tutela contra varias EPS M.P. Nilson Pinilla, Expediente T-1887515. *Corte Constitucional*. https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2008/T-760-08.htm

Stein, F. (1973). El conocimiento privado del juez. *Ediciones Universidad de Navarra SA*, 30.

Taruffo, M. (2006). Sobre las fronteras. Escritos sobre la justicia civil. *Editorial Temis*, 110.

Tribunal Penal Internacional. (2007). *Sentencia ICC-01/04-01/06*.

Tribunal Penal Internacional para la ex Yugoslavia. (2001). *Case No. IT-96-21-T. Tribunal Penal Internacional para la ex Yugoslavia.* chrome-

extension://efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/10/4936/7.pdf

Tribunal Penal Internacional para Ruanda. (2006). *Case No. ICTR-98-41-T*.

Tribunal Supremo de España. (2023). *STS 337/2023, 10 de Mayo de 2023*. https://vlex.es/vid/932320655

Tributario, E. (1989). Decreto 624, Articulo 62. *Estatuto Tributario Colombiano, 1989*.

Vidaurri, A. (2019). Consideraciones en torno a la prueba indiciaria. *Revista De Ciencias Jurídicas*, 149–149. https://doi.org/10.15517/rcj.2019.39568

Whittingham, E. (2011). *LAS PRUEBAS EN EL PROCESO TRIBUTARIO* (Editorial Temis S.A).