

**EFFECTOS TRIBUTARIOS DE LA DECLARATORIA DE PROVEEDORES FICTICIOS
EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS EMPRESAS DEL SECTOR DE LA
CONSTRUCCIÓN EN COLOMBIA, 2022-2025**

MELANNY DAYANA MOSQUERA RAMIREZ
LINA MARCELA SANTAMARIA MOGOLLÓN

SEMINARIO DE GRADO
RENTA Y CONCILIACIÓN FISCAL

TUTOR
DR. GABRIEL ALFONSO PACHECO MARTÍNEZ

FACULTAD DE LAS CIENCIAS CONTABLES
CONTADURÍA PÚBLICA
JULIO DE 2026

Agradecimientos

En primer lugar, agradecemos a Dios por concedernos la sabiduría, la fortaleza y la perseverancia necesaria para culminar este proceso académico, permitiéndonos superar cada uno de los retos que se presentaron durante el desarrollo de nuestra carrera y este trabajo de grado.

También nuestro más sincero agradecimiento a nuestras familias por su amor, su paciencia, comprensión y apoyo incondicional en los momentos de mayor exigencia; su respaldo constante, sus palabras de aliento y los sacrificios realizados que fueron fundamentales para alcanzar esta meta.

Asimismo, agradecemos a la Facultad de Ciencias Contables y a la misma Corporación Universitaria Remington por brindarnos una formación integral y los conocimientos que fortalecieron nuestro desarrollo profesional e investigativo; reconocemos el acompañamiento académico y formativo recibido durante nuestra trayectoria universitaria, el cual contribuyó significativamente a la culminación de este trabajo.

Adicionalmente y de manera especial, expresamos nuestro profundo agradecimiento a nuestro tutor del Seminario de Grado *Renta y Conciliación Fiscal*, **Gabriel Alfonso Pacheco Martínez**, por su guía metodológica, dedicación, paciencia y valiosos aportes académicos. Asimismo, sus conocimientos y su compromiso con la formación investigativa fueron fundamentales para el análisis de los efectos del nombramiento como proveedores ficticios en el impuesto sobre la renta y para el desarrollo exitoso de este trabajo de grado.

Finalmente, extendemos nuestro agradecimiento a todas las personas que, de una u otra manera, contribuyeron con su apoyo, orientación y motivación para hacer posible la culminación de este importante logro académico.

Resumen

La investigación analiza los efectos tributarios que producen las operaciones realizadas con proveedores declarados ficticios sobre el impuesto sobre la renta de las empresas del sector de la construcción en Colombia durante 2022-2025. El problema se origina en la diferencia entre la validez formal de una factura y la acreditación material del bien entregado o del servicio efectivamente prestado, aspecto especialmente relevante en actividades que combinan compras de materiales, alquiler de equipos, subcontratación y ejecución por frentes de obra. Se adopta un diseño documental, no experimental y retrospectivo, de alcance descriptivo-analítico, con predominio cualitativo y un componente cuantitativo basado en estadística descriptiva de fuentes secundarias. El corpus integra el Estatuto Tributario, doctrina y documentos de fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estadísticas del Departamento Administrativo Nacional de Estadística y quince antecedentes académicos publicados entre 2022 y 2025. El análisis se orienta a caracterizar el marco normativo, describir indicadores sectoriales y de control, y establecer cómo el rechazo de costos y deducciones puede modificar la renta líquida gravable, el impuesto a cargo y la exposición sancionatoria. El trabajo aporta una lectura sectorial de la trazabilidad probatoria y delimita controles aplicables a proveedores, subcontratistas, pagos y soportes de obra, sin atribuir a las estadísticas oficiales una incidencia específica en construcción cuando la fuente no ofrece esa desagregación.

Palabras clave: proveedor ficticio; impuesto sobre la renta; costos y deducciones; sector de la construcción; riesgo tributario.

Tabla de contenido

Agradecimientos	2
Resumen.....	3
Lista de tablas	6
Lista de figuras.....	7
Diagrama de Ishikawa.....	8
Introducción	9
Planteamiento del problema.....	11
Justificación	15
Objetivos	17
Objetivo general.....	17
Objetivos específicos	17
Metodología	18
Marco de referencia	21
Marco teórico	21
Marco legal	22
Marco conceptual.....	23
Revisión de antecedentes	26
Antecedentes internacionales.....	26
Antecedentes nacionales	28
Antecedentes regionales.....	30
Balance de los antecedentes y vacío de investigación	33
Resultados	35
Resultado del objetivo específico 1	35
Resultado del objetivo específico 2	37
Resultado del objetivo específico 3	40
Conclusiones	44
Recomendaciones	45
Referencias.....	46
Anexos	50

Anexo A. Ficha normativa y doctrinal.....	50
Anexo B. Ficha de revisión de antecedentes	51
Anexo C. Hoja de extracción estadística	53
Anexo D. Protocolo de búsqueda y selección documental	54
Anexo E. Lista de control para la trazabilidad de proveedores y operaciones	55

Lista de tablas

Tabla 1 <i>Indicadores documentales y estadísticos relacionados con la delimitación del problema</i>	12
Tabla 2 <i>Matriz normativa y doctrinal aplicable</i>	35
Tabla 3 <i>Indicadores del sector construcción y acciones de control, 2022–2025</i>	37
Tabla 4 <i>Matriz de efectos tributarios del rechazo de costos y deducciones</i>	40
Tabla 5 <i>Ficha normativa y doctrinal diligenciada</i>	50
Tabla 6 <i>Síntesis de antecedentes seleccionados</i>	51
Tabla 7 <i>Hoja de extracción de indicadores</i>	53
Tabla 8 <i>Registro del protocolo de búsqueda</i>	54
Tabla 9 <i>Lista de control de trazabilidad probatoria</i>	55

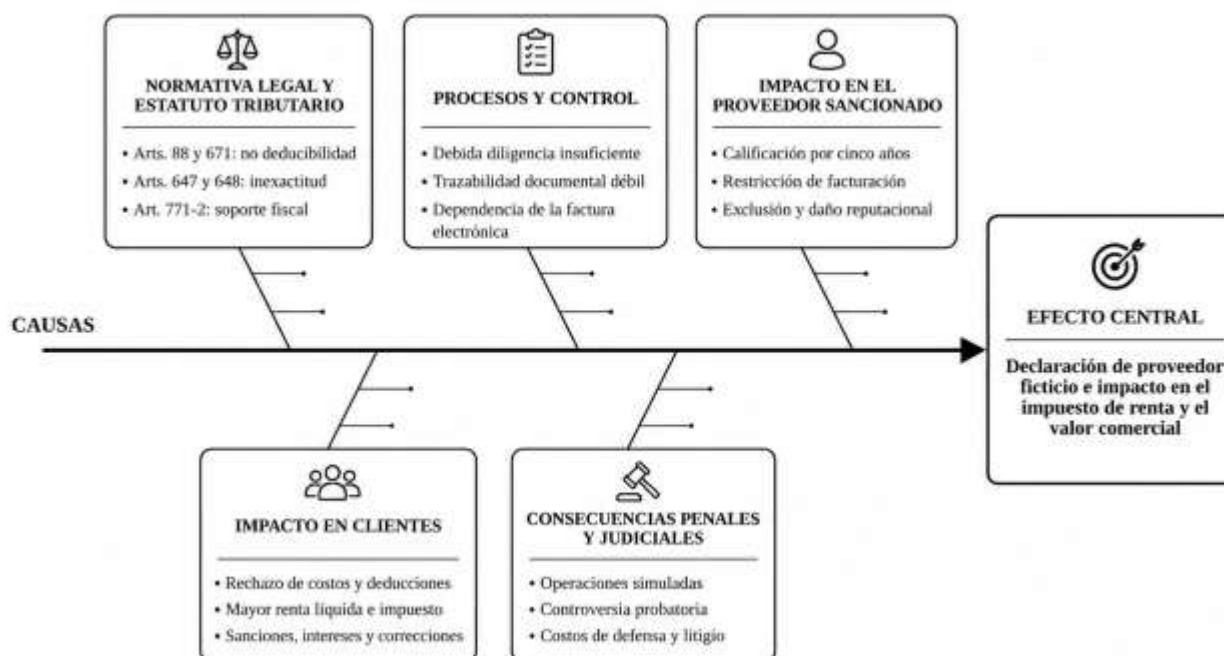
Lista de figuras

Figura 1 <i>Diagrama de Ishikawa sobre las causas y efectos de la declaratoria de proveedor ficticio</i>	8
Figura 2 <i>Evolución del número de micronegocios del dominio construcción, 2022–2024</i>	39
Figura 3 <i>Secuencia analítica de los efectos tributarios</i>	42

Diagrama de Ishikawa

Figura 1

Diagrama de Ishikawa sobre las causas y efectos de la declaratoria de proveedor ficticio



Nota. Elaboración propia con base en los artículos 88, 647, 648, 671 y 771-2 del Estatuto Tributario y en la doctrina institucional de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN] (Decreto Ley 624 de 1989; DIAN, 2020, 2021).

Introducción

La declaratoria de proveedor ficticio constituye una medida administrativa tributaria mediante la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales califica a la persona o entidad que factura ventas o servicios simulados o inexistentes; su efecto central consiste en impedir que las compras o gastos efectuados con ese tercero sean tratados como deducibles en el impuesto sobre la renta. Esta figura no se reduce a un incumplimiento formal de facturación, porque cuestiona la realidad económica de la operación y compromete tanto al emisor sancionado como al adquirente que incorporó el costo o la deducción en su declaración, de acuerdo con los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario (Decreto Ley 624 de 1989).

Para delimitar el análisis se selecciona el sector de la construcción en Colombia, caracterizado por proyectos ejecutados mediante cadenas de suministro que combinan compra de materiales, alquiler de equipos, servicios especializados y subcontratación por obra. En el dominio específico de la Encuesta de Micronegocios, el Departamento Administrativo Nacional de Estadística [DANE] estimó, dentro de su cobertura geográfica, 307.851 micronegocios de hasta nueve personas en 2022, 295.524 en 2023 y 290.294 en 2024; este último año registró ventas nominales por 7,8 billones de pesos, de las cuales el 62,9 % correspondió a construcción y remodelación de viviendas. Las cifras no prueban irregularidades, pero evidencian una red amplia de unidades productivas y contrapartes que exige trazabilidad documental en las relaciones de abastecimiento y subcontratación (DANE, 2026a, 2026b, 2026c).

En el impuesto sobre la renta, la procedencia de un costo o gasto exige algo más que su registro contable o la existencia de una factura electrónica. La operación debe conservar relación con la actividad productora de renta, responder a criterios de necesidad y proporcionalidad, cumplir los requisitos documentales y, sobre todo, corresponder a un hecho económico real; por ello, cuando el proveedor carece de capacidad para entregar los bienes o prestar los servicios facturados, el soporte formal pierde eficacia probatoria. La DIAN (2021) ha precisado que la factura acredita la operación únicamente cuando concurren los demás requisitos sustanciales y cuando la realidad de la transacción puede demostrarse ante la administración tributaria.

La actualidad del problema se refleja en la evolución de los mecanismos de fiscalización. En 2024, la DIAN informó el uso de modelos de analítica avanzada, el proyecto Visión 360 y alertas de comportamiento atípico para detectar facturas apócrifas y redes de posibles

proveedores ficticios. Durante el tercer trimestre de 2025 realizó 8.626 visitas de control a la obligación de facturar electrónicamente e identificó 2.270 posibles proveedores ficticios; además, reportó 425 personas o contribuyentes bajo investigación y actuaciones persuasivas dirigidas a 3.638 contribuyentes con transacciones relacionadas. Estas cifras deben interpretarse con cautela, porque la categoría de posible proveedor no equivale a una declaratoria firme, aunque muestran que la validación tecnológica del documento no sustituye la verificación de la sustancia económica de la operación (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2024, 2025).

El estudio se concentra en el período 2022-2025 y adopta un alcance descriptivo, sustentado en revisión documental y análisis estadístico básico. La revisión comprende el Estatuto Tributario, la doctrina institucional de la DIAN y estadísticas oficiales del DANE; el componente cuantitativo se limita a organizar y comparar frecuencias, participaciones y variaciones publicadas, sin estimar causalidad ni proyectar resultados para el conjunto de empresas constructoras. Desde esta delimitación, el interés consiste en establecer cómo la declaratoria afecta la aceptación fiscal de costos y deducciones, la renta líquida gravable, el impuesto a cargo y la exposición a sanciones, así como los controles documentales pertinentes en las relaciones con proveedores y subcontratistas.

Planteamiento del problema

El problema tributario surge cuando una empresa constructora contabiliza y declara compras o servicios respaldados por facturas que, pese a cumplir requisitos formales, no representan entregas, trabajos o prestaciones efectivamente ejecutados. En una obra, la adquisición de acero, cemento, agregados, instalaciones eléctricas, transporte, alquiler de maquinaria o actividades de acabado puede distribuirse entre numerosos proveedores y frentes de trabajo; si la recepción física, la capacidad operativa del tercero y el pago no se documentan de manera articulada, la empresa conserva un comprobante electrónico, pero no necesariamente una prueba suficiente de la realidad económica. La distancia entre forma documental y sustancia constituye el núcleo de la problemática.

El riesgo se intensifica cuando la DIAN declara al emisor como proveedor ficticio. Según el artículo 671, esta calificación procede respecto de quienes facturan ventas o servicios simulados o inexistentes y se mantiene durante cinco años; a su vez, los artículos 88 y 671 disponen que las compras y gastos realizados con el tercero dejan de ser deducibles desde la publicación de la declaratoria. La doctrina administrativa también aclara que este efecto temporal no elimina las facultades de fiscalización sobre períodos anteriores cuando existan pruebas autónomas de operaciones inexistentes, abuso tributario u otros incumplimientos, por lo cual la fecha de la sanción al proveedor no garantiza por sí sola la aceptación de transacciones previas (DIAN, 2020).

Para la empresa adquirente, el rechazo del costo modifica la depuración del impuesto sobre la renta: al disminuir los costos fiscalmente aceptados, aumenta la renta bruta o la renta líquida gravable y, en consecuencia, puede crecer el impuesto a cargo. La magnitud final depende de la tarifa aplicable, la existencia de pérdidas fiscales, rentas exentas, descuentos tributarios y demás elementos particulares de la declaración, de modo que no corresponde asumir un impacto uniforme para todas las constructoras. No obstante, el efecto contable y financiero puede ser significativo porque obliga a corregir declaraciones, reconocer mayores obligaciones, intereses y contingencias, además de revisar períodos y contratos relacionados con el mismo proveedor.

La inclusión de costos o deducciones inexistentes también puede configurar inexactitud sancionable. El artículo 648 establece, como regla general, una sanción equivalente al 100 % de

la diferencia entre el saldo determinado oficialmente y el declarado; la cuantía puede llegar al 160 % cuando la inexactitud se origina en las conductas previstas en el numeral 5 del artículo 647, entre ellas las compras o gastos efectuados a proveedores ficticios o insolventes. La aplicación concreta requiere actuación administrativa, prueba de los hechos y respeto del debido proceso, pero la posibilidad de acumular mayor impuesto, sanciones e intereses convierte la selección de proveedores en un asunto de control tributario y no únicamente de abastecimiento (Decreto Ley 624 de 1989).

La factura electrónica reduce fallas de identificación y facilita cruces de información, aunque no certifica que el bien ingresó a la obra, que el servicio fue prestado o que el emisor tenía personal, inventarios, equipos y capacidad financiera congruentes con la operación. En el sector construcción, la prueba puede requerir contratos, órdenes de compra, actas de avance, entradas de almacén, remisiones, bitácoras, certificados de calidad, registros fotográficos, comprobantes bancarios y conciliaciones entre cantidades contratadas y ejecutadas. La DIAN (2021) sostiene que el soporte formal debe acompañarse de evidencia sobre la realidad de la transacción; por tanto, una política limitada a descargar el archivo electrónico y verificar la autorización de numeración deja sin cubrir el principal riesgo probatorio.

La segmentación sectorial resulta pertinente por la heterogeneidad y las formas de contratación de los micronegocios de hasta nueve personas cubiertos por la EMICRON. La cantidad de micronegocios del dominio analizado disminuyó 4,0 % entre 2022 y 2023 y 1,8 % entre 2023 y 2024, mientras sus ventas nominales aumentaron 22,0 % y 7,3 %, respectivamente. Para 2023, el 94,1 % de estas unidades declaró que operaba principalmente mediante contratos verbales, rasgo que no equivale a incumplimiento, pero sí revela una dificultad probatoria cuando deben relacionarse alcance, cantidades, entrega, pago y ejecución. En 2024, la construcción y remodelación residencial concentró 62,9 % de los ingresos del dominio estudiado (DANE, 2026a, 2026b, 2026c).

Tabla 1

Indicadores documentales y estadísticos relacionados con la delimitación del problema

Indicador	Período	Valor
Micronegocios del sector de la construcción	2022	307.851
Micronegocios del sector de la construcción	2023	295.524

Indicador	Período	Valor
Micronegocios del sector de la construcción	2024	290.294
Variación nominal de ventas o ingresos	2023/2022	22,0 %
Variación nominal de ventas o ingresos	2024/2023	7,3 %
Micronegocios que operaban principalmente con contrato verbal	2023	94,1 %
Proveedores declarados y sancionados como ficticios	Enero de 2023–octubre de 2025	169
Visitas de control a la facturación electrónica	III trimestre de 2025	8.626
Posibles proveedores ficticios identificados	III trimestre de 2025	2.270
Personas o contribuyentes bajo investigación	Octubre de 2025	425
Contribuyentes vinculados a acciones persuasivas	Octubre de 2025	3.638

Nota. Las cifras proceden del DANE (2026a, 2026b, 2026c) y de la DIAN (2025). La expresión “posibles proveedores ficticios” corresponde a una categoría preliminar de control y no equivale a una declaratoria administrativa firme. Los datos del DANE corresponden al dominio específico definido en los boletines del sector construcción.

El contexto económico también condiciona la gestión de costos. Según resultados preliminares, en 2025, el valor agregado de la construcción disminuyó 2,8 % frente a 2024; las edificaciones residenciales y no residenciales cayeron 7,5 %, mientras las obras de ingeniería civil crecieron 8,3 % (DANE, 2026d). Estas variaciones muestran un sector heterogéneo y no constituyen evidencia de facturación ficticia; se emplean para describir el escenario, sin atribuir causalidad entre desaceleración económica y operaciones simuladas.

Los datos de control tributario refuerzan la necesidad de observar el problema desde la posición del adquirente. La DIAN (2025) informó que 169 contribuyentes fueron declarados y sancionados como proveedores ficticios entre enero de 2023 y octubre de 2025. Para el tercer trimestre de 2025 registró, en categorías de control diferenciadas, 2.270 posibles proveedores identificados y 425 personas o contribuyentes bajo investigación; además, las acciones persuasivas alcanzaron a 3.638 contribuyentes con transacciones relacionadas. La fuente no permite establecer cuántos casos pertenecen a construcción ni equiparar esas categorías, pero

evidencia que la fiscalización se extiende desde el emisor hacia quienes utilizaron sus facturas y que una misma red puede proyectar efectos sobre múltiples declaraciones de renta.

La información pública presenta una limitación central: las estadísticas de la DIAN sobre posibles proveedores ficticios, investigaciones y acciones persuasivas no están desagregadas de manera suficiente para estimar cuántas operaciones corresponden exclusivamente a empresas constructoras. En consecuencia, el trabajo no pretende calcular una tasa sectorial de incidencia ni medir pérdidas fiscales atribuibles a la construcción; su alcance consiste en relacionar normas, doctrina y cifras oficiales para identificar efectos tributarios plausibles y documentados. Esta delimitación evita generalizaciones y concentra el análisis en mecanismos verificables: rechazo de costos y deducciones, incremento de la base gravable, sanción por inexactitud y necesidad de trazabilidad.

A partir de lo anterior, se formula la pregunta de investigación: ¿qué efectos tributarios generan las operaciones con proveedores declarados ficticios sobre los costos y deducciones, la renta líquida gravable y las sanciones aplicables a las empresas constructoras de Colombia durante 2022-2025?

Justificación

La investigación posee utilidad práctica porque una empresa constructora puede recibir una factura electrónica formalmente válida y, aun así, carecer de evidencia suficiente para demostrar que los materiales ingresaron a la obra, que el servicio fue ejecutado o que el proveedor tenía capacidad real para cumplir el contrato. Cuando la operación se relaciona con un tercero declarado ficticio o es desvirtuada durante una fiscalización, el rechazo del costo o de la deducción modifica la depuración del impuesto sobre la renta y puede generar correcciones, mayor impuesto, intereses y sanciones. Identificar con precisión esta cadena de efectos permite orientar controles preventivos sobre vinculación de terceros, recepción, ejecución, pagos y archivo probatorio.

La pertinencia sectorial se sustenta en la fragmentación de las actividades de construcción. Una obra puede articular proveedores de acero, cemento, agregados, instalaciones, transporte, maquinaria y acabados, además de maestros, cuadrillas y subcontratistas que operan con distintos grados de formalización. Los datos del DANE muestran que, dentro del dominio estudiado, 94,1 % de los micronegocios utilizaba principalmente contratos verbales en 2023; esta circunstancia no demuestra evasión, pero sí evidencia que la trazabilidad puede debilitarse si la empresa contratante no complementa la factura con órdenes, remisiones, actas, bitácoras, registros de ingreso, soportes bancarios y conciliaciones de cantidades (DANE, 2026b).

En el plano teórico y jurídico, el estudio contribuye a diferenciar tres asuntos que suelen confundirse: el cumplimiento formal de la obligación de facturar, la realidad económica de la transacción y el efecto de la declaratoria administrativa de proveedor ficticio. Esta distinción permite analizar la procedencia de costos y deducciones desde la relación de causalidad, necesidad, proporcionalidad y prueba de la operación, sin suponer que la validación electrónica reemplaza los requisitos sustanciales. Asimismo, facilita comprender que los efectos prospectivos de la declaratoria no impiden a la DIAN investigar períodos anteriores cuando existan elementos autónomos que cuestionen la existencia del hecho económico (DIAN, 2020, 2021).

La justificación metodológica reside en la posibilidad de responder la pregunta mediante fuentes disponibles y verificables, sin recurrir a una investigación de campo extensa. La revisión documental permite integrar normas, doctrina, antecedentes académicos y estadísticas oficiales,

mientras el análisis estadístico básico organiza frecuencias, porcentajes y variaciones del período 2022-2025. El trabajo se vincula de forma directa con el Seminario de Renta y Conciliación Fiscal porque estudia la depuración de la renta, la aceptación fiscal de costos y deducciones y las diferencias que pueden surgir entre el reconocimiento contable de una operación y su tratamiento tributario.

Objetivos

Objetivo general

Analizar los efectos tributarios de las operaciones con proveedores declarados ficticios sobre la procedencia de costos y deducciones, la determinación de la renta líquida gravable y la exposición a sanciones de las empresas del sector de la construcción en Colombia durante 2022-2025, mediante revisión documental y análisis estadístico básico.

Objetivos específicos

- Caracterizar el marco normativo y doctrinal aplicable a la declaratoria de proveedores ficticios y al reconocimiento fiscal de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.
- Describir la evolución de los indicadores disponibles del sector de la construcción y de las acciones de control tributario relacionadas con proveedores ficticios durante 2022-2025.
- Establecer las implicaciones de la no deducibilidad de compras y gastos sobre la renta líquida gravable, el impuesto a cargo y la exposición sancionatoria de las empresas constructoras.

Metodología

Enfoque, diseño y alcance.

La investigación adopta un diseño no experimental, documental y retrospectivo, con alcance descriptivo-analítico. Presenta predominio cualitativo porque interpreta normas, doctrina y antecedentes, e incorpora un componente cuantitativo descriptivo limitado al tratamiento de datos secundarios. No se manipulan variables, no se aplican encuestas a empresas constructoras y no se pretende establecer causalidad; la integración de ambos componentes se utiliza para relacionar la regla tributaria con la magnitud y evolución de indicadores públicos del período estudiado.

Delimitación temporal y unidad de análisis.

El período de referencia comprende los años 2022-2025. La unidad de análisis documental está conformada por disposiciones del Estatuto Tributario relacionadas con costos, deducciones, facturación, proveedores ficticios e inexactitud; doctrina institucional de la DIAN; boletines y comunicados oficiales; estadísticas del DANE sobre construcción; y trabajos académicos publicados entre 2022 y 2025. Se admiten publicaciones posteriores que difundan datos oficiales del período, siempre que se identifique con claridad el año al que corresponde la información y no se confunda la fecha de publicación con la vigencia analizada.

Fuentes de información.

Las fuentes primarias comprenden el Decreto Ley 624 de 1989, en su compilación oficial; los oficios 906388 de 2020 y 909578 de 2021; el Informe final del Plan de Choque 2024; el Comunicado de Prensa 091 de 2025; los boletines de la Encuesta de Micronegocios del sector construcción para 2022, 2023 y 2024; y el boletín del producto interno bruto correspondiente a 2025. Las fuentes secundarias corresponden a artículos, tesis, trabajos de grado y monografías verificables. Para cada documento se registra autoría, año, institución, objetivo, metodología, resultados, aporte y enlace estable.

Búsqueda bibliográfica.

La recuperación documental se efectuó mediante Google Scholar, repositorios institucionales, revistas científicas y portales oficiales. Google Scholar se utilizó como herramienta de descubrimiento, y cada registro seleccionado se comprobó en el repositorio, la revista o el sitio institucional correspondiente; no se incorporaron documentos cuya ficha o texto

no pudiera verificarse. Scopus no se reporta como fuente efectivamente consultada porque no se contó con un acceso institucional verificable durante la elaboración de esta versión. La clasificación territorial distingue antecedentes internacionales, estudios nacionales de alcance colombiano y antecedentes regionales vinculados empíricamente con Antioquia o Medellín. La última actualización de la búsqueda se realizó el 11 de julio de 2026.

Ecuaciones de búsqueda.

En español se emplearon combinaciones como (“proveedor ficticio” OR “factura falsa” OR “facturación simulada” OR “operación inexistente” OR “empresa fantasma”) AND (“impuesto sobre la renta” OR “evasión tributaria” OR “riesgo tributario”) AND (construcción OR empresa OR Colombia). En inglés se formuló (“fictitious supplier” OR “false invoice” OR “fake invoice” OR “shell company” OR “simulated transaction”) AND (“income tax” OR “tax evasion” OR “tax risk”) AND (construction OR company). Las expresiones se adaptaron a los campos de título, resumen y palabras clave de cada plataforma.

Criterios de selección.

Se incluyeron investigaciones publicadas entre 2022 y 2025, en español o inglés, con texto completo o registro institucional suficiente para comprobar sus datos bibliográficos; debían abordar proveedores ficticios, empresas fantasmas, operaciones simuladas, factura electrónica, deducibilidad, impuesto sobre la renta, evasión, riesgo tributario o cumplimiento en construcción. Se excluyeron duplicados, publicaciones anteriores a 2022, notas periodísticas, blogs, documentos sin autoría verificable y textos que no informaran objetivo, método o hallazgos. El corpus final de antecedentes quedó integrado por quince estudios: cinco internacionales, cinco nacionales y cinco regionales.

Técnicas e instrumentos.

Se aplican análisis documental, interpretación jurídico-tributaria, análisis de contenido y estadística descriptiva. Los instrumentos de organización son una ficha normativa para registrar artículo, regla, efecto temporal y consecuencia; una ficha de antecedentes con datos bibliográficos, objetivo, método, resultados y aporte; y una hoja de extracción estadística con indicador, período, unidad, fuente y limitaciones. La información se contrasta entre fuente normativa, doctrina institucional, evidencia estadística y literatura académica, evitando trasladar resultados de un país o sector como si fueran estimaciones de Colombia.

Procedimiento correspondiente al primer objetivo.

La primera fase identifica y organiza los artículos 88, 107, 647, 648, 671 y 771-2 del Estatuto Tributario, junto con la doctrina de la DIAN sobre efectos temporales, realidad de la operación y validez probatoria de la factura. El análisis determina el supuesto de hecho, el sujeto afectado, la consecuencia sobre costos y deducciones, las garantías procedimentales y la relación con la sanción por inexactitud. El resultado esperado es una caracterización normativa y doctrinal coherente, no una asesoría para casos particulares.

Procedimiento correspondiente al segundo objetivo.

La segunda fase extrae y ordena los indicadores del DANE para 2022-2024 y los datos de control tributario disponibles para 2023-2025. Se calculan y comparan frecuencias absolutas, participaciones porcentuales y variaciones interanuales publicadas. Cuando sea necesario comprobar una variación, se aplica la expresión $[(\text{valor del período actual} - \text{valor del período anterior}) / \text{valor del período anterior}] \times 100$. Los indicadores se presentan con su dominio y cobertura originales y no se infiere una tasa de proveedores ficticios para construcción, dado que la DIAN no publica esa desagregación.

Procedimiento correspondiente al tercer objetivo.

La tercera fase relaciona el rechazo fiscal del costo o gasto con la depuración del impuesto sobre la renta. El rechazo puede incrementar la base gravable hasta por el valor desconocido, según la ubicación de la partida y las demás variables de la depuración fiscal. El mayor impuesto corresponde a la diferencia entre el impuesto determinado después del ajuste y el inicialmente declarado; los intereses se vinculan al mayor impuesto dejado de pagar y a la oportunidad procesal correspondiente, mientras la sanción aplicable depende de los hechos probados y de los artículos 647 y 648. No se asignan valores monetarios hipotéticos a una empresa inexistente ni se supone una tarifa uniforme cuando el expediente no la acredita.

Control de calidad y limitaciones.

La trazabilidad se asegura mediante enlaces a repositorios, DOI o páginas oficiales; correspondencia entre citas y referencias; registro del período de cada dato; y diferenciación entre declaratoria firme, posible proveedor e investigación en curso. Las principales limitaciones son la ausencia de microdatos públicos de la DIAN desagregados por construcción, la heterogeneidad metodológica de los antecedentes y la imposibilidad de generalizar los resultados de estudios de caso. Al emplear documentos públicos y datos agregados, la investigación no trata información personal ni interviene participantes humanos.

Marco de referencia

Marco teórico

Realidad económica y suficiencia probatoria.

El eje teórico central es la prevalencia de la realidad económica de la operación sobre la suficiencia aislada del soporte formal. La factura cumple una función documental y de control, pero su existencia no demuestra por sí sola que el bien fue entregado, que el servicio se prestó o que el emisor tenía capacidad material para ejecutar lo facturado. La DIAN (2021) precisa que la factura soporta costos y deducciones cuando también se satisfacen los requisitos sustanciales y procedimentales; por ello, la prueba debe articular el origen de la obligación, la identificación del proveedor, la recepción, la ejecución y el pago.

Procedencia fiscal de costos y deducciones.

La deducibilidad se comprende como el resultado de varios requisitos concurrentes. El artículo 107 del Estatuto Tributario exige relación de causalidad con la actividad productora de renta, necesidad y proporcionalidad según criterios comerciales; el artículo 771-2 incorpora las exigencias documentales de la factura o del documento equivalente. Estas condiciones son complementarias: un gasto puede estar contabilizado y respaldado por una factura, pero ser fiscalmente improcedente si la operación no existió o si no puede vincularse de manera verificable con la actividad generadora de renta (Decreto Ley 624 de 1989).

Riesgo tributario en la cadena de suministro.

El riesgo tributario asociado a proveedores se entiende como la posibilidad de que una deficiencia en selección, contratación, ejecución o archivo derive en el desconocimiento de partidas declaradas, mayores obligaciones y sanciones. La DIAN (2025) recomienda consultar el listado público, verificar la contraparte, confirmar la habilitación del emisor y conservar soportes reales. Desde esta perspectiva, la debida diligencia no se limita a una consulta inicial: debe mantenerse durante el contrato y relacionar capacidad operativa, objeto social, domicilio, personal, equipos, movimientos de pago y evidencia de cumplimiento.

Aplicación al sector de la construcción.

En construcción, la teoría de trazabilidad adquiere una dimensión física y contractual. Los costos pueden originarse en materiales que ingresan a diferentes frentes, maquinaria alquilada por horas, transporte, ensayos, instalaciones y subcontratos medidos mediante actas de

avance. La elevada participación de contratos verbales observada en los micronegocios del sector durante 2023 muestra la necesidad de construir evidencia complementaria, sin confundir verbalidad con simulación. Órdenes de compra, remisiones, entradas de almacén, bitácoras, fotografías georreferenciadas, certificados, actas y pagos permiten formar una cadena probatoria congruente (DANE, 2026b).

Efecto tributario y financiero.

Cuando la administración rechaza una compra o un gasto, la consecuencia inmediata es la disminución de los costos o deducciones fiscalmente aceptados. Este ajuste aumenta la renta bruta o la renta líquida gravable, según la naturaleza de la partida, y puede incrementar el impuesto a cargo. El efecto final depende de pérdidas fiscales, rentas exentas, descuentos y demás elementos de la declaración; por tanto, no se plantea una relación automática de igual cuantía para todas las empresas. Aun así, el mecanismo permite explicar por qué un problema de proveedor se transforma en un riesgo de liquidez, contingencia y conciliación fiscal.

Marco legal

El artículo 671 del Estatuto Tributario define como proveedor ficticio a la persona o entidad que factura ventas o prestaciones de servicios simuladas o inexistentes. La calificación se impone mediante resolución, con traslado de cargos y agotamiento de la actuación administrativa antes de su publicación; se levanta después de cinco años. Los artículos 88 y 671 establecen que, desde la publicación de la declaratoria en un diario de amplia circulación nacional, las compras y gastos efectuados con ese tercero no son deducibles en renta ni generan impuestos descontables en IVA (Decreto Ley 624 de 1989).

La doctrina institucional diferencia el efecto propio de la declaratoria y las facultades ordinarias de fiscalización. El Oficio 906388 de 2020 señala que la no deducibilidad derivada directamente de la calificación opera desde la publicación; sin embargo, esa regla no impide investigar operaciones de períodos anteriores cuando existan pruebas independientes de inexistencia, simulación o abuso. En consecuencia, una constructora no puede asumir que toda transacción previa queda protegida por haberse realizado antes del acto administrativo (DIAN, 2020).

El artículo 107 regula la necesidad, proporcionalidad y relación de causalidad de las expensas, mientras el artículo 771-2 exige factura o documento equivalente con los requisitos

legales. El Oficio 909578 de 2021 aclara que la factura debe reflejar la operación comercial en su integridad y que sus datos deben corresponder a la realidad; además, la procedencia fiscal depende del cumplimiento de los demás requisitos sustanciales y procedimentales. De este modo, la factura electrónica validada no sustituye la acreditación de la entrega o de la prestación (DIAN, 2021; Decreto Ley 624 de 1989).

Los artículos 647 y 648 regulan la inexactitud derivada, entre otras conductas, de incluir costos o deducciones inexistentes que produzcan un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor. La regla general del artículo 648 fija la sanción en el 100 % de la diferencia determinada oficialmente; la cuantía puede ascender al 160 % cuando la inexactitud se origina en las conductas señaladas por el numeral 5 del artículo 647, entre ellas las compras o gastos efectuados a proveedores ficticios o insolventes. La imposición concreta exige prueba, actuación administrativa y observancia del debido proceso (Decreto Ley 624 de 1989).

El marco legal obliga a distinguir la sanción dirigida al emisor ficticio de los efectos tributarios que recaen sobre el adquirente. La empresa constructora debe revisar la procedencia de cada partida, conservar los soportes durante el término legal y responder los requerimientos con evidencia consistente. La consulta del listado público constituye un control relevante, pero no exonera de verificar la capacidad real del proveedor ni convierte en auténtica una operación que carece de sustancia económica. El control jurídico se completa, por tanto, con procedimientos contables, contractuales y operativos.

Marco conceptual

Proveedor ficticio. Es la persona natural o entidad que la DIAN declara mediante acto administrativo por facturar ventas o prestaciones de servicios simuladas o inexistentes. La categoría exige una decisión formal y no debe confundirse con la expresión “posible proveedor ficticio”, utilizada en fases preliminares de control, ni con el proveedor insolvente, cuya calificación responde a la imposibilidad de cobro causada por el traspaso de bienes para eludir a la administración (DIAN, 2025; Decreto Ley 624 de 1989).

Operación simulada o inexistente. La operación inexistente carece del hecho económico que la factura afirma documentar; la simulada presenta una apariencia que no coincide con la realidad, ya sea por el sujeto, el objeto, el valor o la ejecución. Para el estudio, la categoría comprende facturas que no pueden relacionarse con una entrega o servicio real y no

incluye automáticamente errores formales, retrasos documentales o diferencias razonables de interpretación.

Costo y deducción. El costo es la erogación fiscalmente asociada con la adquisición o producción de bienes y servicios que intervienen en la generación del ingreso; la deducción corresponde a una expensa autorizada que se resta en la depuración de la renta si satisface las condiciones legales. En ambos casos, su aceptación requiere realidad económica, relación con la actividad productora de renta y soporte idóneo. La declaratoria del proveedor afecta su procedencia en los términos de los artículos 88 y 671 (Decreto Ley 624 de 1989).

Renta líquida gravable e impuesto a cargo. La renta líquida gravable es la base resultante de la depuración fiscal después de aplicar ingresos, costos, deducciones y demás conceptos permitidos. Si un costo o una deducción se rechaza, la base puede aumentar; el impuesto a cargo se modifica al aplicar la tarifa y los demás elementos correspondientes al contribuyente. Esta relación es analítica y no autoriza a suponer un impacto idéntico en empresas con pérdidas, beneficios o descuentos diferentes.

Factura electrónica. Es la modalidad preferente de la factura de venta y cumple funciones de documentación, transmisión, validación y control. Su validación permite cruces de información, pero no certifica por sí misma que la operación se ejecutó ni que el emisor contaba con inventario, personal, equipos o capacidad financiera. La DIAN (2021) vincula su eficacia como soporte con el cumplimiento de los requisitos sustanciales y procedimentales de la transacción.

Trazabilidad probatoria. Es la posibilidad de reconstruir de forma coherente el ciclo completo de la operación: necesidad de compra o contratación, selección del tercero, acuerdo, autorización, entrega o prestación, aceptación, contabilización y pago. En construcción, la trazabilidad exige relacionar el documento tributario con el contrato, la obra, el frente, las cantidades y los responsables. La ausencia de una pieza no demuestra automáticamente simulación, pero la falta general de coherencia debilita la capacidad de contradicción ante la administración.

Riesgo tributario. Es la posibilidad de que una decisión, omisión o debilidad de control produzca un tratamiento fiscal improcedente y genere mayor impuesto, intereses, sanciones o litigio. En este trabajo se delimita al riesgo originado en proveedores y soportes de costos o gastos; no comprende todos los riesgos fiscales de una constructora. Su gestión supone

identificación del tercero, verificación continua, segregación de funciones, conciliación entre obra y contabilidad y conservación organizada de la evidencia.

Revisión de antecedentes

La revisión se orientó a reconocer cómo investigaciones recientes han abordado las operaciones simuladas, las empresas fantasmas, la deducibilidad, la factura electrónica, el impuesto sobre la renta y el riesgo tributario. El corpus incluye quince publicaciones de 2022-2025 y combina tesis, trabajos de grado, monografías y artículos. La síntesis presenta, para cada antecedente, el objetivo, la metodología, los principales resultados y su aporte al problema; cuando el estudio no se refiere directamente a construcción, esa limitación se incorpora en la interpretación y no se trasladan sus resultados al sector colombiano.

Antecedentes internacionales

En Perú, Vizcarra Villegas (2022) describió las modalidades y consecuencias de la evasión detectada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en empresas constructoras de Lima Metropolitana. Desarrolló un estudio descriptivo, no experimental, mixto y longitudinal, sustentado en entrevistas estructuradas a tres funcionarios y en información oficial sobre 1.135 constructoras fiscalizadas entre 2015 y 2020. El autor informó que el 70 % de las empresas examinadas presentaba actos de evasión mediante facturas correspondientes a operaciones simuladas o comprobantes clonados, utilizados para reconocer costos o gastos improcedentes en el impuesto a la renta de tercera categoría y créditos fiscales indebidos en el impuesto general a las ventas. También documentó reparos, multas y posibles consecuencias penales. El aporte al presente estudio es directo porque reconstruye, dentro del mismo sector económico, la secuencia entre proveedor o empresa creada para facturar, operación sin sustancia, deducción improcedente y contingencia fiscal. A la vez, ofrece un referente para interpretar la relevancia de contrastar las facturas con la ejecución física y advierte que sus porcentajes corresponden a empresas fiscalizadas en Lima, por lo cual no pueden extrapolarse a las constructoras colombianas.

Barriga Mayorga (2022) analizó la evasión fiscal en el sector de la construcción de Quito durante 2019-2021. La tesis adoptó un enfoque mixto, alcance descriptivo y análisis documental de estadísticas del Servicio de Rentas Internas, normativa y reglamentos; consideró un universo nacional de 4.452 contribuyentes registrados en construcción y un conjunto de 1.293 ubicados en Quito. Los resultados identificaron brechas vinculadas con comprobantes emitidos por empresas

fantasma o inexistentes que no acreditaban la legitimidad de los gastos deducibles. Frente a una recaudación de impuesto a la renta de USD 222.176.322,61, el trabajo estimó una posible falta de recaudo asociada con facturas fantasma de USD 46.101.586,94. La autora concluyó que las transacciones inexistentes y el uso indebido de comprobantes para justificar costos y gastos afectaban directamente la recaudación. Este antecedente aporta un contraste internacional con delimitación sectorial equivalente y muestra una forma de integrar datos administrativos, régimen de deducibilidad e indicadores económicos. Sin embargo, las cifras responden al método, al período y a la legislación ecuatoriana, de modo que su utilidad para Colombia es conceptual y comparativa, no estimativa.

Salinas Villacis (2023) estudió las inconsistencias formales y materiales que afectan la deducibilidad de gastos en el impuesto a la renta ecuatoriano, con énfasis en la Resolución 07-2016 de la Corte Nacional de Justicia. Mediante una estrategia jurídico-documental basada en doctrina, normativa y jurisprudencia, estableció que la factura y el registro contable no bastan para justificar una deducción. La acreditación debe mostrar una secuencia entre el origen de la obligación, el comprobante, la forma de pago, la identificación del beneficiario y la entrega efectiva del bien o servicio. El trabajo también determinó que los costos y gastos provenientes de empresas fantasma, inexistentes o de transacciones carentes de realidad económica no son deducibles. Aunque no se concentra en construcción, aporta el criterio de secuencialidad formal y material, compatible con el análisis colombiano de sustancia económica. Para la presente investigación, dicho criterio permite organizar los soportes de una obra como una cadena coherente, en la que cada documento cumple una función y la factura debe corresponder con la contratación, la recepción, la ejecución y el pago, sin trasladar de forma automática la regulación ecuatoriana al Estatuto Tributario colombiano.

Ganzino Rodríguez (2024) examinó la evasión tributaria realizada mediante contribuyentes fantasma en Ecuador, sus efectos recaudatorios, las sanciones y los instrumentos de control. El trabajo combinó análisis jurídico-documental con una descripción de la base oficial del Servicio de Rentas Internas para 2016-julio de 2023. Identificó 1.057 contribuyentes catalogados como empresas fantasma, asociados con facturación acumulada de USD 628.895.070,32; para 2022 registró USD 33.782.173,70 y concluyó que el impuesto a la renta era el tributo más afectado. Asimismo, encontró una concentración territorial del 94,14 % en cinco provincias. El antecedente no se limita a constructoras y su distribución sectorial muestra mayor

presencia en comercio y actividades profesionales, científicas y técnicas. Su contribución consiste en demostrar el valor de utilizar indicadores administrativos para perfilar riesgos relacionados con montos facturados, concentración territorial, actividad declarada y capacidad económica aparente. Esta aproximación respalda el componente estadístico del estudio colombiano, pero también confirma que una cifra agregada de proveedores fantasma no permite atribuir una tasa específica al sector construcción sin desagregación oficial.

Estacio-Larcos y Concha-Ramírez (2025) analizaron el impacto de las empresas fantasma sobre la recaudación ecuatoriana mediante un enfoque cualitativo y descriptivo, revisión documental, evaluación de políticas públicas y estudio del caso Marín-Amazonas Building Amazobuild S. A. El caso comprendió 299 facturas emitidas por diez entidades calificadas como fantasma, relacionadas con transacciones por USD 1.273.556,64. Los autores identificaron ausencia de evidencia sobre los hechos económicos, documentación insuficiente, incumplimiento de bancarización en operaciones superiores a USD 5.000 y falta de capacidad operativa real de los proveedores; calcularon un perjuicio de USD 328.385,52 entre impuestos, recargos e intereses. Aunque el artículo no delimita todo el análisis a construcción, el caso central y varias denominaciones de los proveedores guardan relación con esa actividad. Su aporte radica en convertir la noción de empresa fantasma en señales verificables para la auditoría de proveedores: capacidad material, congruencia entre objeto y factura, bancarización, soportes y concentración de pagos. Estos criterios son transferibles como categorías de revisión, no como cifras aplicables a Colombia.

Antecedentes nacionales

Amaya Torres (2023) estructuró el régimen sancionatorio aplicable a proveedores ficticios en Colombia y determinó su alcance a partir de los artículos 647, 648 y 671 del Estatuto Tributario, conceptos de la DIAN y decisiones del Consejo de Estado. La investigación jurídico-documental estableció que la administración puede desconocer costos, deducciones e impuestos descontables cuando demuestre que las operaciones fueron simuladas o inexistentes, incluso si el proveedor no había sido previamente declarado ficticio. También mostró que la factura no impide fiscalizar la realidad económica, que los indicios pueden constituir medios probatorios y que, una vez cuestionada la verosimilitud de la transacción, el contribuyente debe aportar evidencia suficiente. Este es el antecedente nacional con mayor correspondencia jurídica con el

problema planteado. Su aporte consiste en diferenciar la sanción de declaratoria dirigida al emisor, el desconocimiento de partidas en cabeza del adquirente y la sanción por inexactitud; además, permite trasladar el razonamiento jurisprudencial a compras de materiales, subcontratos y servicios de obra, sin afirmar que el artículo haya estudiado específicamente empresas constructoras.

García Carrillo et al. (2022) estimaron la evasión del impuesto sobre la renta de personas jurídicas en los sectores industrial, comercial y de servicios de Colombia. Aplicaron un enfoque cuantitativo basado en el método del potencial tributario legal y construyeron pseudopaneles con información de las encuestas anuales del DANE y declaraciones agregadas por actividad económica publicadas por la DIAN. La tasa total estimada descendió de 37,9 % en 2013 a 31,0 % en 2014 y 27,2 % en 2015; el sector manufacturero presentó los valores más altos del conjunto estudiado. Los autores advirtieron que el tratamiento contable y fiscal de los costos puede reducir la base gravable y que la detección de omisiones e inexactitudes requiere auditoría e información exógena. Aunque el período empírico precede al delimitado en este trabajo y no incluye construcción como categoría independiente, el artículo fue publicado en 2022 y aporta una metodología para organizar indicadores por actividad. También demuestra que la evasión no se comporta uniformemente entre sectores, lo que respalda la decisión de evitar generalizaciones nacionales y delimitar el análisis a las particularidades probatorias de las constructoras.

Prada Segura et al. (2022) analizaron la efectividad de la factura electrónica para reducir la evasión del IVA en Colombia. El estudio fue documental, de enfoque cuantitativo y alcance descriptivo-correlacional, e integró revisión de literatura con datos estadísticos de la DIAN. Las autoras no encontraron variaciones significativas en las tasas de evasión ni un incremento del recaudo atribuible por sí solo a la obligatoriedad del sistema durante el período examinado; concluyeron que la implementación tecnológica no había sido suficiente para controlar el fenómeno. Aunque su variable tributaria principal es el IVA, el resultado aporta una precaución fundamental para el impuesto sobre la renta: la generación y validación de la factura electrónica mejora la trazabilidad formal, pero no demuestra la realidad de la operación. Para las constructoras, esta conclusión respalda la necesidad de complementar el archivo electrónico con contratos, remisiones, entradas de materiales, actas, evidencias de prestación y pagos. El antecedente también evita atribuir a una herramienta tecnológica efectos que requieren controles operativos, análisis de capacidad y fiscalización basada en riesgo.

Niño Barbosa et al. (2023) analizaron el documento soporte en adquisiciones efectuadas a sujetos no obligados a facturar como mecanismo para mitigar la evasión fiscal en Colombia. La investigación exploratoria y descriptiva, con método mixto, trabajó con empresas de Villavicencio pertenecientes a los sectores comercial, salud y servicios; aplicó entrevistas sobre la normativa y encuestas a profesionales contables acerca de documentos equivalentes, cuentas de cobro y tiquetes POS. Los resultados mostraron una adaptación progresiva al documento soporte electrónico y destacaron su utilidad para organizar información, respaldar costos y gastos y prevenir sanciones. El aporte para construcción consiste en diferenciar dos situaciones: la compra real a un proveedor pequeño o trabajador independiente no obligado a expedir factura, que debe documentarse mediante el soporte exigido, y la operación simulada respaldada por un tercero ficticio. Esta distinción evita asociar informalidad o ausencia de factura de venta con inexistencia y orienta el control de adquisiciones a maestros, transportadores y subcontratistas que participan legítimamente en la obra bajo diferentes obligaciones formales.

Betancur López y Tabarquino Mápura (2025) determinaron las consecuencias de actuaciones que pueden configurarse como abuso tributario en Colombia. La tesis de maestría siguió un diseño no experimental y transversal, con análisis documental del Estatuto Tributario, el Código Penal, doctrina y casos disponibles. Los autores caracterizaron el marco jurídico, describieron tácticas frecuentes y examinaron consecuencias económicas, administrativas y penales. Entre las prácticas identificadas incluyeron la emisión de facturas falsas y la creación de empresas de papel para inflar gastos, disminuir la base gravable o desviar ingresos; el análisis concluyó que la presentación de información falsa o inexacta puede generar sanciones administrativas y responsabilidad penal cuando se satisfacen los elementos legales. Este antecedente amplía el marco de consecuencias, pero su objeto es el abuso tributario en general y no la declaratoria de proveedor ficticio ni el sector construcción. Su aporte se utiliza para ubicar las operaciones simuladas dentro de un sistema de riesgos más amplio y para justificar que el estudio mantenga separados el efecto fiscal del costo rechazado, el procedimiento sancionatorio y las eventuales conductas penales.

Antecedentes regionales

La clasificación regional se estableció por el ámbito empírico en Antioquia o Medellín. Los cinco estudios seleccionados examinan contribuyentes, empresas o participantes situados en

el departamento o en sus municipios; sus resultados se interpretan dentro de cada muestra y no se generalizan al sector constructor colombiano.

Avello González (2025) evaluó los efectos de un cambio jurisprudencial sobre el impuesto de industria y comercio en el sector salud del Distrito de Medellín durante los años gravables 2019 a 2023. La tesis se desarrolló como un estudio de caso con metodología mixta: el componente cualitativo comprendió análisis normativo y jurisprudencial, mientras el cuantitativo utilizó información suministrada por la Secretaría de Hacienda de Medellín sobre contribuyentes registrados y retirados, bases gravables, impuestos determinados y procesos de fiscalización, obtenida mediante derechos de petición. El estudio identificó que el Acuerdo Distrital 093 de 2023 incorporó el criterio según el cual los contribuyentes deben acreditar el origen de los recursos para aplicar disminuciones de la base gravable; además, destacó la necesidad de separar los ingresos y conservar soportes contables que permitan demostrar la procedencia de las detracciones. También evidenció limitaciones en la disponibilidad de información desagregada por actividad económica, circunstancia que restringió la medición precisa del recaudo sectorial. Este antecedente resulta pertinente porque muestra, en un contexto tributario propio de Medellín, que la trazabilidad contable y la suficiencia probatoria son determinantes para la aceptación fiscal de los valores declarados, aunque su objeto corresponde al ICA y al sector salud, no al impuesto sobre la renta ni a las empresas constructoras.

Arango Bedoya et al. (2023) estudiaron la incidencia del impuesto sobre la renta en la liquidez de pequeñas y medianas empresas del área metropolitana de Antioquia. El trabajo de grado, realizado en la sede Bello de UNIMINUTO, empleó enfoque mixto, cuestionarios, entrevistas semiestructuradas y análisis descriptivo; los resultados correspondieron a siete empresas de comercio, servicios y manufactura. El 71,4 % manifestó conocer sus obligaciones, aunque conservaba dudas sobre normas y procedimientos, y el 14,3 % informó retrasos o incumplimientos. Los autores concluyeron que la educación tributaria, la simplificación, la fiscalización y la planeación legal favorecen el cumplimiento. El antecedente no estudia constructoras ni facturación ficticia, pero aporta la relación entre obligaciones de renta y disponibilidad de efectivo. Esa relación permite comprender que el rechazo de costos no constituye únicamente una corrección contable: al elevar la base y el impuesto, puede reducir recursos para proveedores, inversión y operación. Debido al tamaño y la selección de la muestra,

sus porcentajes se interpretan como evidencia del caso estudiado y no como estimaciones para todas las pymes antioqueñas.

Patiño Escobar et al. (2024) evaluaron si las percepciones negativas sobre el sistema tributario repercutían en evasión, informalidad y crecimiento empresarial. La monografía de especialización, elaborada en la Universidad de Antioquia, empleó enfoque cualitativo y analizó diez empresas del sector textil ubicadas en Barrio Triste, Medellín; siete encuestas fueron respondidas por contadores y tres por personal administrativo relacionado con la contabilidad. Los participantes describieron el sistema como complejo, cambiante y oneroso, condiciones vinculadas con informalidad, evasión y limitaciones para invertir. El estudio recomendó revisar la procedencia de deducciones e impuestos descontables según las condiciones del proveedor, verificar soportes y fortalecer auditorías internas sobre ingresos y gastos. Aunque se refiere a una cadena de suministro textil, su aporte es comparable con la construcción: ambos sectores administran múltiples terceros y adquisiciones cuya aceptación fiscal depende de coherencia documental y sustancia. El antecedente respalda controles preventivos sobre clasificación, soporte y validación del proveedor, pero sus resultados perceptivos no se generalizan a otras actividades económicas.

Melguizo Betancur (2024) evaluó condiciones de la conducta humana relacionadas con el cumplimiento fiscal, considerando factores culturales, motivacionales y perceptivos. El artículo, derivado de una investigación de la Universidad de Medellín y publicado en la Revista Visión Contable, combinó revisión documental con una encuesta electrónica de quince preguntas tipo Likert aplicada a 49 personas naturales de Antioquia. El 93,9 % percibió corrupción estatal notoria y más del 70 % expresó desacuerdo con que los impuestos atendieran adecuadamente necesidades colectivas; pese a ello, la mayoría rechazó imitar la evasión de personas cercanas y reconoció la obligatoriedad de las normas. El análisis mencionó la adquisición de facturas entre las prácticas utilizadas para reducir indebidamente obligaciones. El aporte consiste en incorporar una dimensión conductual: la existencia de tecnología y procedimientos no elimina decisiones oportunistas si la organización tolera operaciones carentes de sustancia. En una constructora, los controles de proveedores deben acompañarse de segregación de funciones, supervisión y cultura de cumplimiento. La muestra regional y centrada en personas naturales limita cualquier extrapolación empresarial.

López Mestra y Sepúlveda Graciano (2025) analizaron la planeación del impuesto de renta en pymes comerciales de Apartadó, Antioquia, para identificar estrategias legales que optimizaran la carga fiscal sin afectar la operación ni generar sanciones. El trabajo profesional de la Universidad de Antioquia adoptó enfoque cualitativo y aplicó entrevistas semiestructuradas a cinco pymes seleccionadas intencionalmente en comercio minorista, gastronomía y tecnología. Los hallazgos mostraron desconocimiento normativo, asesoría limitada y ausencia de planes estructurados; las empresas que aplicaban estrategias fiscales informaron mejor organización de recursos y menor exposición al incumplimiento. Las autoras destacaron la optimización legítima de la base, el aprovechamiento de beneficios y el registro eficiente de costos. Aunque la investigación no aborda construcción ni proveedores ficticios, aporta un principio aplicable: la planeación debe integrarse con controles contables y documentales antes de presentar la declaración. Para una constructora, ello implica revisar oportunamente compras, subcontratos, soportes y terceros, en vez de corregir las inconsistencias cuando la DIAN ya ha iniciado una actuación. Los resultados se interpretan dentro de la muestra cualitativa de Apartadó.

Balance de los antecedentes y vacío de investigación

En conjunto, los antecedentes muestran cuatro tendencias. Primero, los antecedentes internacionales, especialmente los centrados en construcción, relacionan las facturas por operaciones no reales con gastos improcedentes, menor recaudación y sanciones; segundo, la literatura jurídica colombiana confirma que la factura no impide cuestionar la sustancia económica y que los costos pueden rechazarse aun sin declaratoria previa del proveedor cuando existe prueba autónoma; tercero, las investigaciones sobre factura electrónica coinciden en que la tecnología fortalece la trazabilidad, pero no reemplaza la verificación material; y cuarto, los trabajos regionales vinculan el cumplimiento de renta con liquidez, planeación, cultura y calidad de los soportes. La diversidad metodológica —análisis jurídico, revisión documental, estimación estadística, encuesta y estudio de caso— ofrece categorías complementarias, aunque impide comparar directamente sus cifras.

La revisión no identificó en Antioquia o Medellín, para 2022–2025, estudios que integraran la declaratoria de proveedor ficticio, el rechazo de costos y deducciones, la variación de la renta líquida, la sanción por inexactitud y la prueba de las operaciones en constructoras. Amaya Torres (2023) aporta el régimen jurídico nacional, Avello González (2025) examina la

suficiencia probatoria en un tributo territorial de Medellín y Ospina Fuentes (2025) documenta consecuencias financieras del incumplimiento en un caso del sector construcción; ninguno articula todos esos planos con la evidencia oficial del período. Este vacío sustenta el enfoque documental y sectorial propuesto, orientado a explicar efectos y controles verificables, no a estimar una tasa de incidencia.

Resultados

Los resultados se organizaron de acuerdo con los tres objetivos específicos y con los instrumentos definidos en la metodología. Para el primero se integró una matriz normativa y doctrinal; para el segundo se ordenaron los indicadores sectoriales y de control tributario disponibles; y para el tercero se construyó una matriz analítica de efectos fiscales. La interpretación conserva el alcance documental del estudio: describe reglas, tendencias y relaciones tributarias verificables, sin estimar una incidencia específica de proveedores ficticios en la construcción ni asignar valores hipotéticos a una empresa inexistente.

Resultado del objetivo específico 1

De acuerdo con el primer objetivo específico, la caracterización se presenta mediante una matriz que relaciona la fuente jurídica o doctrinal, la regla aplicable, su efecto tributario y la forma en que debe interpretarse en la cadena de suministro de una obra.

Tabla 2

Matriz normativa y doctrinal aplicable

Fuente	Regla aplicable	Efecto tributario	Aplicación en construcción
Art. 88	Desde la publicación, no son deducibles las compras o los gastos con personas declaradas proveedoras ficticias o insolventes.	Rechazo del costo o de la deducción por el efecto propio de la declaratoria.	Consultar la publicación oficial y conservar la evidencia de la verificación del tercero.
Art. 107	Las expensas deben guardar causalidad, necesidad y proporcionalidad con la actividad productora de renta.	La factura no suple la falta de relación material con la actividad generadora de renta.	Vincular la compra o el servicio con la obra, el presupuesto, el frente y las cantidades ejecutadas.
Art. 771-2	Los costos y las deducciones requieren factura o documento equivalente con los requisitos legales.	El soporte formal es necesario, pero debe corresponder con una operación real.	Conciliar factura, orden, remisión, entrada de almacén, acta y pago.

Fuente	Regla aplicable	Efecto tributario	Aplicación en construcción
Art. 671	Define al proveedor ficticio, regula el procedimiento, la publicación y la permanencia de la calificación por cinco años.	Activa la consecuencia del artículo 88 desde la publicación, sin retroactividad automática.	Distinguir declaratoria firme, posible proveedor e investigación en curso.
Art. 647, num. 5	Considera inexactitud la inclusión de compras o gastos efectuados a proveedores ficticios o insolventes.	Puede originar sanción cuando la partida produce un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor.	Evaluar por separado el rechazo fiscal y la conducta sancionable acreditada.
Art. 648	Prevé una sanción general del 100 % y del 160 % para la conducta del numeral 5 del artículo 647, entre otros supuestos legales.	La cuantía depende de la conducta probada y del procedimiento; no todo costo no soportado conduce al 160 %.	Documentar el análisis de contingencia sin aplicar porcentajes de forma automática.
Oficio DIAN 906388 de 2020	El efecto directo opera desde la publicación; las operaciones anteriores pueden fiscalizarse con evidencia independiente de inexistencia, simulación o abuso.	No existe rechazo retroactivo automático, pero subsisten las facultades ordinarias de fiscalización.	Conservar trazabilidad también para operaciones anteriores a la declaratoria.
Oficio DIAN 909578 de 2021	La factura debe corresponder con la realidad de la operación y no reemplaza los requisitos sustanciales.	La validación electrónica aislada no acredita la entrega o la prestación.	Relacionar el documento electrónico con evidencia contractual, física y financiera.

Nota. Elaboración propia con base en el Decreto Ley 624 de 1989 y los oficios DIAN 906388 de 2020 y 909578 de 2021.

La matriz evidencia que la aceptación fiscal de una compra o un gasto no depende de un único requisito. Los artículos 107 y 771-2 exigen que la erogación conserve relación con la

actividad productora de renta, sea necesaria y proporcional, y cuente con factura o documento equivalente; a estas condiciones se agrega la realidad económica de la transacción. En consecuencia, una factura electrónica validada constituye un soporte relevante, pero no acredita por sí sola el ingreso de materiales a la obra, la ejecución del subcontrato o la prestación efectiva del servicio (DIAN, 2021; Decreto Ley 624 de 1989).

La declaratoria prevista en el artículo 671 produce un efecto directo desde su publicación: las compras y los gastos realizados con el tercero dejan de ser deducibles en los términos del artículo 88. No obstante, la fecha del acto administrativo no protege automáticamente las operaciones anteriores, pues la DIAN puede fiscalizarlas y desconocerlas cuando demuestre, mediante elementos independientes, que fueron inexistentes o simuladas (DIAN, 2020). Esta interpretación coincide con Amaya Torres (2023), quien diferencia la sanción dirigida al emisor, el rechazo de partidas en cabeza del adquirente y la sanción por inexactitud.

En las constructoras, la aplicación de estas reglas exige vincular cada factura con la necesidad de la obra, el proveedor contratado, las cantidades entregadas, el frente de ejecución, las actas de aceptación y el pago. El resultado del primer objetivo confirma que la prueba tributaria debe ser secuencial y congruente, criterio compatible con lo planteado por Salinas Villacis (2023): el origen de la obligación, el comprobante, la forma de pago y la entrega efectiva deben formar una cadena material verificable.

Resultado del objetivo específico 2

Para el segundo objetivo se separaron los indicadores de EMICRON, el comportamiento preliminar del producto interno bruto de 2025 y las acciones de control tributario. Esta organización evita comparar universos, períodos o estados administrativos que no son equivalentes.

Tabla 3

Indicadores del sector construcción y acciones de control, 2022–2025

Ámbito	Indicador	Período	Valor
EMICRON	Micronegocios del dominio construcción	2022	307.851
EMICRON	Micronegocios del dominio construcción	2023	295.524
EMICRON	Micronegocios del dominio construcción	2024	290.294

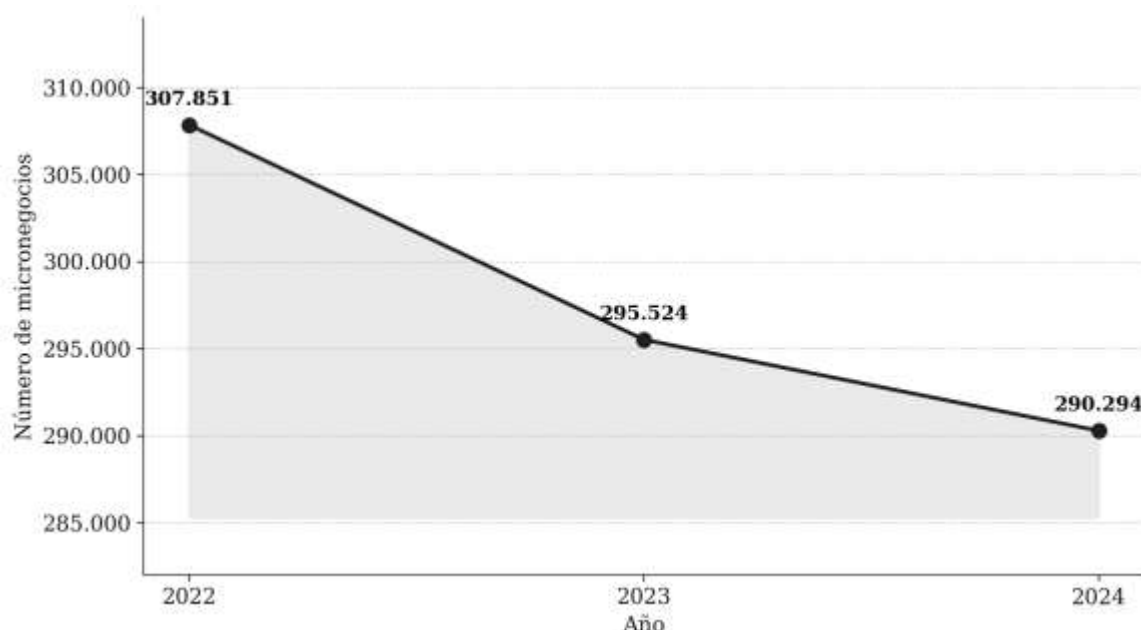
Ámbito	Indicador	Período	Valor
EMICRON	Variación del número de unidades	2023/2022	-4,0 %
EMICRON	Variación del número de unidades	2024/2023	-1,8 %
EMICRON	Variación nominal de ventas	2023/2022	22,0 %
EMICRON	Variación nominal de ventas	2024/2023	7,3 %
EMICRON	Unidades con contratación principalmente verbal	2023	94,1 %
EMICRON	Ventas nominales	2024	\$7,8 billones
EMICRON	Construcción y remodelación residencial	2024	62,9 %
PIB preliminar	Valor agregado de la construcción	2025	-2,8 %
PIB preliminar	Edificaciones residenciales y no residenciales	2025	-7,5 %
PIB preliminar	Obras de ingeniería civil	2025	8,3 %
Control DIAN	Declarados y sancionados como proveedores ficticios	Ene. 2023–oct. 2025	169
Control DIAN	Visitas de control a la facturación electrónica	III trimestre 2025	8.626
Control DIAN	Posibles proveedores ficticios identificados	III trimestre 2025	2.270
Control DIAN	Personas o contribuyentes bajo investigación	Octubre 2025	425
Control DIAN	Contribuyentes vinculados a acciones persuasivas	Octubre 2025	3.638

Nota. Las cifras de EMICRON corresponden a micronegocios de hasta nueve personas y a la cobertura definida por el DANE; no representan a todas las empresas constructoras. Los datos del PIB 2025 son

preliminares. Las categorías de la DIAN no son equivalentes ni están desagregadas por sector (DANE, 2026a, 2026b, 2026c, 2026d; DIAN, 2025).

Figura 2

Evolución del número de micronegocios del dominio construcción, 2022–2024



Nota. Elaboración propia con datos del DANE (2026a, 2026b, 2026c). La serie se limita al universo homogéneo de EMICRON.

La serie del DANE muestra que el número de micronegocios del dominio construcción disminuyó de 307.851 en 2022 a 295.524 en 2023 y 290.294 en 2024, variaciones equivalentes a $-4,0\%$ y $-1,8\%$. En contraste, las ventas nominales aumentaron $22,0\%$ y $7,3\%$, respectivamente. La coexistencia de menos unidades y mayores ventas nominales describe una variación sectorial, pero no permite inferir por sí sola aumentos de productividad, informalidad o facturación ficticia (DANE, 2026a, 2026b, 2026c).

En 2023, el $94,1\%$ de las unidades estudiadas operaba principalmente mediante contratos verbales. Este dato no demuestra evasión ni inexistencia, aunque revela una dificultad probatoria cuando deben reconstruirse el alcance del servicio, las cantidades, la aceptación y el pago. Para 2024, el dominio registró ventas por 7,8 billones de pesos y la construcción y remodelación residencial concentró el $62,9\%$. El comportamiento preliminar del PIB en 2025 debe analizarse por separado, pues corresponde a un universo estadístico diferente: la construcción cayó $2,8\%$,

con reducción de 7,5 % en edificaciones y crecimiento de 8,3 % en obras civiles (DANE, 2026d).

Las cifras de la DIAN muestran una ampliación de las acciones de control, pero corresponden a categorías y períodos diferentes. Los 169 contribuyentes declarados y sancionados entre enero de 2023 y octubre de 2025 no son equivalentes a los 2.270 posibles proveedores identificados en el tercer trimestre de 2025 ni a las 425 personas o contribuyentes bajo investigación. Tampoco las 8.626 visitas y los 3.638 contribuyentes vinculados pueden interpretarse como etapas de un mismo universo. La fuente no desagrega cuántos registros pertenecen a construcción; por tanto, no es válido calcular tasas de conversión, incidencia sectorial o participación de constructoras (DIAN, 2025).

El resultado del segundo objetivo permite establecer que el período 2022–2025 presenta un sector heterogéneo y una actividad de fiscalización relevante, pero no acredita una relación causal entre las variaciones económicas y las operaciones simuladas. Esta cautela coincide con García Carrillo et al. (2022), quienes advierten diferencias entre actividades económicas, y con Prada Segura et al. (2022), cuyo estudio muestra que la facturación electrónica fortalece el control formal sin demostrar por sí misma la sustancia económica.

Resultado del objetivo específico 3

Para el tercer objetivo se relacionó cada situación probatoria con su efecto posible en la depuración de la renta y con la consecuencia sancionatoria que podría examinarse. La matriz no sustituye el análisis individual de una declaración ni presupone que todas las partidas rechazadas reciben la misma sanción.

Tabla 4

Matriz de efectos tributarios del rechazo de costos y deducciones

Situación	Fundamento	Efecto en la depuración	Posible consecuencia	Evidencia pertinente
Compra o gasto posterior a la publicación	Arts. 88 y 671	Rechazo fiscal de la partida.	La base gravable puede aumentar hasta por el valor desconocido, según la depuración.	Publicación, fecha de operación, contrato, factura y pago.

Situación	Fundamento	Efecto en la depuración	Posible consecuencia	Evidencia pertinente
Operación anterior desvirtuada con prueba autónoma	Oficio 906388 de 2020	Rechazo si se demuestra inexistencia, simulación o abuso.	Mayor impuesto e intereses, según el resultado de la fiscalización.	Evidencia material de entrega, ejecución, capacidad y pago.
Factura formal sin evidencia material	Arts. 107 y 771-2; Oficio 909578 de 2021	Improcedencia cuando no se acreditan los requisitos sustanciales.	Corrección o determinación oficial de la partida.	Contrato, remisión, almacén, bitácora, acta y comprobante bancario.
Costo o deducción inexistente	Art. 647	Incremento posible de la base, según la ubicación de la partida.	Sanción general de inexactitud si se cumplen sus presupuestos.	Conciliación fiscal y pruebas sobre la realidad de la operación.
Inexactitud ordinaria	Art. 648	Diferencia entre la declaración y la determinación oficial.	Sanción general del 100 %, con procedimiento y debido proceso.	Liquidación oficial, respuesta y determinación de la diferencia.
Compra o gasto con proveedor declarado ficticio o insolvente	Arts. 647, num. 5, y 648	Rechazo y diferencia fiscal, si la conducta queda demostrada.	Posible sanción del 160 %; no se aplica automáticamente a todo costo no soportado.	Declaratoria, publicación, operación, cuantificación y actuación administrativa.
Soportes consistentes de contratación, entrega, ejecución y pago	Arts. 107 y 771-2	Fortalece la demostración de procedencia.	Reduce la debilidad probatoria, sin garantizar por sí solo la aceptación.	Expediente integral y conciliado por operación y frente de obra.

Nota. Elaboración propia con base en el Decreto Ley 624 de 1989 y la doctrina de la DIAN (2020, 2021).

Figura 3

Secuencia analítica de los efectos tributarios



Nota. Elaboración propia con base en los artículos 88, 647, 648 y 671 del Estatuto Tributario. La secuencia representa una relación analítica y no una consecuencia automática.

El efecto tributario comienza con el desconocimiento del valor fiscal aceptado como costo o deducción. El rechazo puede incrementar la base gravable hasta por el valor desconocido, según la ubicación de la partida y los demás elementos particulares de la declaración. El mayor impuesto equivale a la diferencia entre el impuesto recalculado y el inicialmente declarado; no puede estimarse mediante una tarifa uniforme porque pérdidas fiscales, rentas exentas, descuentos y otras partidas pueden modificar el resultado.

Cuando la inclusión de la partida produce un menor saldo a pagar o un mayor saldo a favor, puede configurarse inexactitud. El artículo 648 establece como regla general una sanción del 100 % de la diferencia determinada oficialmente y contempla el 160 % cuando la conducta corresponde, entre otros supuestos, a compras o gastos efectuados a proveedores ya declarados ficticios o insolventes, conforme al numeral 5 del artículo 647. La aplicación no es automática: requiere comprobación de los hechos, actuación administrativa y observancia del debido proceso (Decreto Ley 624 de 1989).

Para una constructora, la consecuencia puede proyectarse sobre la conciliación fiscal, la obligación tributaria y la liquidez. Ospina Fuentes (2025) documentó en un estudio de caso que las deficiencias de soportes y las diferencias entre información fiscal y realidad económica deterioraron la posición financiera de una empresa constructora; estos resultados respaldan el mecanismo analizado, pero no deben generalizarse ni utilizarse para asignar una cuantía común al sector.

El tercer objetivo permite establecer que el riesgo se origina en la relación entre la partida declarada y la evidencia disponible. La factura debe concordar con contratos, órdenes, remisiones, entradas de almacén, bitácoras, actas de avance, certificados, comprobantes bancarios y cantidades ejecutadas. El control preventivo no elimina la facultad de fiscalización, pero fortalece la capacidad de demostrar que el gasto tuvo sustancia, relación con la actividad y soporte suficiente.

Conclusiones

La declaratoria de proveedor ficticio afecta directamente la procedencia de compras y gastos desde su publicación, pero no constituye la única vía para desconocer una partida. La DIAN puede fiscalizar operaciones anteriores cuando cuente con pruebas autónomas de inexistencia, simulación o abuso. La aceptación fiscal exige la concurrencia de sustancia económica, causalidad, necesidad, proporcionalidad y soporte documental.

Los indicadores describen una reducción del número de micronegocios entre 2022 y 2024, aumentos nominales de ventas y una elevada utilización de contratos verbales en 2023, mientras que en 2025 la construcción presentó comportamientos preliminares distintos entre edificaciones y obras civiles. Paralelamente, la DIAN reportó acciones de control relevantes; sin embargo, la ausencia de desagregación sectorial impide calcular la incidencia de proveedores ficticios en las constructoras.

El rechazo de un costo o una deducción puede incrementar la base gravable y el impuesto a cargo, además de generar intereses y exposición a sanción por inexactitud. La magnitud depende de la depuración individual de cada contribuyente, por lo que no existe un efecto monetario uniforme. La principal medida de protección probatoria consiste en demostrar de manera coherente la contratación, la entrega, la ejecución, la contabilización y el pago.

Las operaciones con proveedores declarados ficticios generan para las empresas constructoras un riesgo tributario que trasciende la validez formal de la factura. Cuando la compra o el gasto resulta no deducible o la operación es desvirtuada, la empresa puede enfrentar una mayor base gravable, incremento del impuesto, intereses y sanciones. El análisis de 2022–2025 confirma la relevancia del problema y la necesidad de controles sectoriales, pero no permite afirmar cuántas constructoras estuvieron involucradas ni estimar una tasa de incidencia debido a la falta de información oficial desagregada.

Recomendaciones

Se recomienda establecer un procedimiento de vinculación y seguimiento que verifique la identidad, la situación tributaria, la actividad, el domicilio y la capacidad operativa del proveedor antes de contratar y durante la ejecución. Cada factura debería relacionarse con el contrato u orden, la remisión, la entrada de materiales, el frente de obra, el acta de avance, el responsable de recepción y el comprobante bancario; además, conviene conciliar las cantidades compradas, recibidas, utilizadas y pagadas, y aplicar revisión reforzada a terceros nuevos, pagos fragmentados u operaciones que no guarden proporción con la capacidad observada.

Se recomienda incorporar el riesgo de proveedores en la matriz de control tributario y conciliar, antes de presentar la declaración, la contabilidad, la factura electrónica, los pagos y los soportes físicos de obra. La revisión debe diferenciar a los sujetos no obligados a facturar, los posibles proveedores identificados en una fase preliminar y los terceros formalmente declarados; cuando se detecten inconsistencias, corresponde evaluar oportunamente la corrección, la evidencia disponible y la contingencia, con documentación del juicio profesional aplicado.

Se recomienda publicar indicadores diferenciados por actividad económica, año y estado de la actuación, de manera que puedan distinguirse posibles proveedores, personas investigadas, declaratorias firmes y contribuyentes relacionados. La orientación institucional podría complementar los cruces electrónicos con criterios prácticos sobre evidencia material, capacidad operativa y controles preventivos, sin confundir la detección basada en riesgo con una sanción definitiva.

Se recomienda fortalecer ejercicios aplicados sobre conciliación fiscal, trazabilidad de operaciones y auditoría de proveedores, así como promover investigaciones sectoriales sustentadas en datos oficiales desagregados. El uso de matrices normativas, hojas de extracción y protocolos reproducibles puede facilitar que los estudiantes diferencien evidencia, inferencia y limitación, y que eviten atribuir a una fuente resultados que su cobertura no permite sostener.

Referencias

- Amaya Torres, M. F. (2023). Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia. *Revista de Derecho Fiscal*, (24), 227–249.
<https://doi.org/10.18601/16926722.n24.11>
- Arango Bedoya, N., Ortega Dorado, Y., & Duran Carmona, M. C. (2023). *El impuesto a la renta y su incidencia en la liquidez de las pyme del área metropolitana del departamento de Antioquia en el año 2023* [Trabajo de grado, Corporación Universitaria Minuto de Dios]. Repositorio Institucional UNIMINUTO.
<https://repository.uniminuto.edu/handle/10656/18184>
- Avello González, L. F. (2025). *El cambio jurisprudencial sobre los servicios de salud y sus efectos en el impuesto de industria y comercio de Medellín para los años gravables 2019 a 2023* [Tesis de maestría, Universidad EAFIT]. Repositorio Institucional Universidad EAFIT. <https://hdl.handle.net/10784/37577>
- Barriga Mayorga, V. H. (2022). *Análisis de la evasión fiscal en el sector económico de la construcción de la ciudad de Quito, período 2019 al 2021* [Tesis de maestría, Universidad Tecnológica Israel]. Repositorio Digital Universidad Israel.
<https://repositorio.uisrael.edu.ec/handle/47000/3146>
- Betancur López, R. D., & Tabarquino Mápura, J. A. (2025). *Abuso tributario en Colombia: análisis, aplicación y responsabilidad penal* [Tesis de maestría, Universidad de Manizales]. Repositorio Institucional Universidad de Manizales.
<https://ridum.umanizales.edu.co/items/cef08d1b-b01a-4c0a-8ac7-d05da197fca5>
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2026a, 10 de junio). *Encuesta de Micronegocios (EMICRON): Sector de la construcción, énfasis en mejoramiento vivienda – Total nacional 2022* [Boletín técnico].
<https://www.dane.gov.co/files/operaciones/EMICRON/bol-EMICRON-SectorConstruccion-2022.pdf>
- Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2026b, 10 de junio). *Encuesta de Micronegocios (EMICRON): Sector de la construcción, énfasis en mejoramiento vivienda – Total nacional 2023* [Boletín técnico].
<https://www.dane.gov.co/files/operaciones/EMICRON/bol-EMICRON-SectorConstruccion-2023.pdf>

Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2026c, 10 de junio). *Encuesta de Micronegocios (EMICRON): Sector de la construcción, énfasis en mejoramiento vivienda – Total nacional 2024* [Boletín técnico].

<https://www.dane.gov.co/files/operaciones/EMICRON/bol-EMICRON-SectorConstruccion-2024.pdf>

Departamento Administrativo Nacional de Estadística. (2026d, 16 de febrero). *Producto interno bruto (PIB): Cuarto trimestre de 2025* [Boletín técnico; resultados preliminares].

<https://www.dane.gov.co/files/operaciones/PIB/bol-PIB-IVtrim2025.pdf>

Decreto Ley 624 de 1989, por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, Diario Oficial 38.756 (1989, 30 de marzo).

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2020, 23 de octubre). *Oficio 906388 de 2020: Proveedor ficticio–Efectos*.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_906388_2020.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2021, 10 de octubre). *Oficio 909578 de 2021: Generalidades sobre sanciones en materia de la obligación de facturar*.

https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_909578_2021.htm

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2024). *Informe final del Plan de Choque 2024 contra la evasión y el contrabando*.

<https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/Documents/Informe-final-plan-de-choque-contra-la-evasion-y-el-contrabando-2024.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2025, 15 de octubre). *En la mira de la DIAN 2.270 posibles proveedores ficticios* [Comunicado de prensa No. 091].

<https://www.dian.gov.co/Prensa/Paginas/NG-Comunicado-de-Prensa-091-2025.aspx>

Estacio-Larcos, M. P., & Concha-Ramírez, J. A. (2025). Análisis de las empresas fantasmas y su impacto en la recaudación tributaria en el Caso Marín. *Journal of Economic and Social Science Research*, 5(1), 284–305. <https://doi.org/10.55813/gaea/jessr/v5/n1/177>

Ganzino Rodríguez, M. A. (2024). *Evasión tributaria a través de contribuyente fantasma en el Ecuador* [Trabajo de titulación de pregrado, Universidad de Cuenca]. Repositorio

- Institucional Universidad de Cuenca.
<https://dspace.ucuenca.edu.ec/handle/123456789/43999>
- García Carrillo, J. F., Deaza Chaves, J., Quintanilla, D. A., & Tijaro Rey, B. E. (2022). Evasión del impuesto de renta en Colombia. Sector industrial, comercial y de servicios (2013–2015). *Revista En-contexto*, 10(16), 99–120. <https://doi.org/10.53995/23463279.1151>
- López Mestra, N. V., & Sepúlveda Graciano, M. (2025). *Planeación tributaria del impuesto de renta: estrategias para las pymes de Apartadó en el sector comercial* [Trabajo de grado profesional, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional Universidad de Antioquia. <https://hdl.handle.net/10495/48582>
- Melguizo Betancur, A. C. (2024). La conducta humana del contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. *Revista Visión Contable*, (29), 75–94.
<https://doi.org/10.24142/rvc.n29a5>
- Niño Barbosa, H. A., Padilla Borja, D. M., & Ramírez Alderete, S. (2023). *Documento soporte en adquisiciones efectuadas a no obligados a facturar como mecanismo para mitigar la evasión fiscal en Colombia* [Trabajo de grado de pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio Institucional Universidad Cooperativa de Colombia.
<https://hdl.handle.net/20.500.12494/51535>
- Ospina Fuentes, A. (2025). *Impacto de la evasión de impuestos sobre el valor de una empresa* [Tesis de maestría, Universidad EAFIT]. Repositorio Institucional Universidad EAFIT.
<https://hdl.handle.net/10784/36442>
- Patiño Escobar, L. M., Rodríguez Gómez, V., & Salazar Duque, C. C. (2024). *Los imaginarios colectivos en materia de impuestos: una puerta a la evasión e informalidad* [Trabajo de grado de especialización, Universidad de Antioquia]. Repositorio Institucional Universidad de Antioquia. <https://hdl.handle.net/10495/39108>
- Prada Segura, J. A., Roncancio Lozano, C. D., & Zárate Rueda, C. A. (2022). Implementación de la facturación electrónica y su efectividad en la reducción de evasión del IVA. *Ágora Revista Virtual de Estudiantes*, 10(19).
<https://ojs.asfacop.org.co/index.php/asfacop/article/view/262>
- Salinas Villacis, M. J. (2023). *Deducibilidad de gastos en el impuesto a la renta de conformidad con el análisis de la secuencialidad formal y material: estudio de la Resolución CNJ 07-*

2016 [Tesis de maestría, Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador]. Repositorio Institucional UASB. <http://hdl.handle.net/10644/9388>

Vizcarra Villegas, F. E. (2022). *Evasión tributaria en las empresas de sector construcción de Lima Metropolitana fiscalizadas por SUNAT, periodo 2015 al 2020* [Tesis de licenciatura, Universidad Privada del Norte]. Repositorio Institucional UPN. <https://repositorio.upn.edu.pe/handle/11537/30010>

Anexos

Anexo A. Ficha normativa y doctrinal

Tabla 5

Ficha normativa y doctrinal diligenciada

Fuente	Categoría	Regla registrada	Criterio de análisis
Arts. 88 y 671	Declaratoria	No deducibilidad desde la publicación; calificación por acto administrativo y vigencia de cinco años.	Distinguir efecto propio y fiscalización de períodos anteriores.
Arts. 107 y 771-2	Procedencia	Causalidad, necesidad, proporcionalidad y soporte documental.	Contrastar forma, sustancia y relación con la obra.
Arts. 647 y 648	Inexactitud	Regla general del 100 % y supuesto especial del 160 % para la conducta legal correspondiente.	No aplicar la cuantía especial a todo costo no soportado.
Oficio 906388 de 2020	Temporalidad	No hay rechazo retroactivo automático; subsiste la fiscalización ordinaria con prueba autónoma.	Identificar fecha de publicación y fecha de operación.
Oficio 909578 de 2021	Prueba	La factura debe corresponder con la realidad y concurrir con requisitos sustanciales.	Verificar contratación, entrega, aceptación y pago.

Nota. Elaboración propia a partir del corpus jurídico y doctrinal utilizado en la investigación.

Anexo B. Ficha de revisión de antecedentes

Tabla 6

Síntesis de antecedentes seleccionados

Ámbito	Autor y año	Tipo y método	Aporte delimitado
Internacional	Vizcarra Villegas (2022)	Tesis; descriptivo, no experimental, mixto y longitudinal.	Operaciones simuladas en constructoras fiscalizadas de Lima; no extrapolable a Colombia.
Internacional	Barriga Mayorga (2022)	Tesis; enfoque mixto, descriptivo y documental.	Comprobantes de empresas fantasma y deducibilidad en construcción de Quito.
Internacional	Salinas Villacis (2023)	Tesis; análisis jurídico-documental.	Secuencialidad formal y material de la prueba del gasto.
Internacional	Ganzino Rodríguez (2024)	Trabajo de titulación; análisis jurídico y estadístico oficial.	Indicadores administrativos de contribuyentes fantasma; sin tasa sectorial.
Internacional	Estacio-Larcos y Concha-Ramírez (2025)	Artículo; cualitativo, documental y estudio de caso.	Capacidad operativa, bancarización y evidencia material como señales de auditoría.
Nacional	Amaya Torres (2023)	Artículo; investigación jurídico-documental.	Diferencia declaratoria, rechazo de partidas y sanción por inexactitud.
Nacional	García Carrillo et al. (2022)	Artículo; potencial tributario legal y pseudopaneles.	Heterogeneidad sectorial y límites de las estimaciones agregadas.

Ámbito	Autor y año	Tipo y método	Aporte delimitado
Nacional	Prada Segura et al. (2022)	Artículo; documental cuantitativo y descriptivo- correlacional.	La factura electrónica fortalece la forma, pero no prueba la sustancia.
Nacional	Niño Barbosa et al. (2023)	Trabajo de grado; exploratorio, descriptivo y mixto.	Diferencia compra real a no obligado de una operación simulada.
Nacional	Betancur López y Tabarquino Mápura (2025)	Tesis; no experimental, transversal y documental.	Separación de efectos económicos, administrativos y penales.
Regional	Arango Bedoya et al. (2023)	Trabajo de grado; mixto, cuestionarios, entrevistas y análisis descriptivo.	Relación entre renta y liquidez en pymes del área metropolitana de Antioquia.
Regional	Patiño Escobar et al. (2024)	Monografía; cualitativo en diez empresas textiles de Medellín.	Validación de soportes y auditoría interna en cadenas de suministro.
Regional	Melguizo Betancur (2024)	Artículo; revisión documental y encuesta a 49 personas de Antioquia.	Dimensión conductual, segregación y cultura de cumplimiento.
Regional	López Mestra y Sepúlveda Graciano (2025)	Trabajo profesional; cualitativo, cinco pymes de Apartadó.	Planeación y revisión ex ante de costos y obligaciones.
Regional	Avello González (2025)	Tesis; estudio de caso mixto con análisis normativo y datos de la Secretaría de Hacienda de Medellín.	Suficiencia probatoria y límites de información desagregada en un tributo territorial.

Anexo C. Hoja de extracción estadística

Tabla 7

Hoja de extracción de indicadores

Fuente	Período del dato	Indicador extraído	Unidad	Limitación registrada
DANE, EMICRON	2022–2024	Número de micronegocios, ventas, contratación verbal y participación residencial.	Unidades, pesos y porcentajes.	Micronegocios de hasta nueve personas dentro de la cobertura de la encuesta.
DANE, PIB	2025	Construcción, edificaciones y obras civiles.	Variación porcentual anual.	Resultados preliminares y universo distinto de EMICRON.
DIAN, Comunicado 091	2023–2025	Declarados, visitas, posibles proveedores, investigados y vinculados.	Personas, contribuyentes o actuaciones.	Categorías y períodos diferentes; sin desagregación para construcción.

Nota. Elaboración propia con base en DANE (2026a, 2026b, 2026c, 2026d) y DIAN (2025).

Anexo D. Protocolo de búsqueda y selección documental

Tabla 8

Registro del protocolo de búsqueda

Elemento	Registro aplicado
Fecha de actualización	11 de julio de 2026.
Herramientas efectivamente utilizadas	Google Scholar, repositorios institucionales, revistas científicas y portales oficiales.
Scopus	No se reportó como fuente consultada al no contarse con acceso institucional verificable durante esta versión.
Campos y términos	Título, resumen y palabras clave; combinaciones en español e inglés descritas en la metodología.
Inclusión	Publicaciones 2022–2025, ficha o texto verificable y relación con las categorías del estudio.
Exclusión	Duplicados, documentos anteriores a 2022, notas periodísticas, blogs, autoría no verificable o ausencia de método y hallazgos.
Corpus de antecedentes	Quince estudios: cinco internacionales, cinco nacionales y cinco regionales.

Nota. Elaboración propia a partir del procedimiento metodológico aplicado.

Anexo E. Lista de control para la trazabilidad de proveedores y operaciones

Tabla 9

Lista de control de trazabilidad probatoria

Fase	Verificación	Evidencia mínima sugerida
Vinculación	Identidad, RUT, actividad, domicilio, cuenta bancaria y capacidad operativa congruente.	Consulta y documentos del tercero conservados con fecha.
Contratación	Objeto, precio, cantidades, responsables, plazo, frente de obra y condiciones de aceptación.	Contrato, orden de compra o documento soporte aplicable.
Entrega o ejecución	Ingreso de materiales, prestación efectiva, avance y calidad.	Remisiones, almacén, bitácora, actas, certificados y registros de obra.
Facturación	Correspondencia entre factura, contrato, cantidades y período.	XML/PDF, validación, documento equivalente y conciliación.
Pago	Beneficiario, cuenta, valor, fecha y trazabilidad bancaria.	Comprobante, extracto y autorización de pago.
Cierre fiscal	Relación con ingreso, procedencia, conciliación y archivo del expediente.	Papeles de trabajo, matriz de riesgo y soportes indexados.
Seguimiento	Cambios del proveedor, alertas y consulta periódica de publicaciones oficiales.	Registro de revisiones, decisiones y acciones correctivas.

Nota. Elaboración propia a partir de los resultados y recomendaciones del estudio.