



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., veintiocho (28) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

**Referencia:** Nulidad y restablecimiento del derecho  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2021-00386-01 (28841)  
**Demandante:** OSC Telecoms & Security Solutions SAS, en reorganización  
**Demandada:** Dian

**Temas:** IVA. 5 período 2016. Prueba de compras e impuestos descontables.  
Reiteración.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación<sup>1</sup> interpuesto por la demandante contra la sentencia del 07 de marzo de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió<sup>2</sup>:

Primero. Negar las suplica (sic) de la demanda.

Segundo. Sin condena en costas.

**ANTECEDENTES**

**Actuación administrativa**

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 322412020000035, del 03 de marzo de 2020, la demandada modificó la declaración del 5 período del IVA de 2016, en el sentido de rechazar el monto de \$1.150.169.000, por concepto de compras de servicios gravados con el tributo, con la correlativa disminución del impuesto descontable en cuantía de \$184.027.000 e imponer sanción por inexactitud. Lo anterior, debido a que no se demostró la realidad de las operaciones con su proveedora ITS Internacional Services SAS, (en adelante, ITS). La liquidación fue confirmada en su totalidad por la Resolución 01591, del 12 de marzo de 2021, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto.

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>3</sup>:

Primera. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 322412020000035, de fecha 03 de marzo de 2020.

Segunda. Que como consecuencia de lo anterior se declare la nulidad de la Resolución 1591 de fecha 12 de marzo de 2021, impuesto de ventas 2016 P5, la cual decide recurso de reconsideración

<sup>1</sup> Samai CE, índice 4, certificado 3B4ACB0BEE47815B CFEDBD0C9A58A94F 79F2E967A0849B22 7EADC21DAFEBBFF9 (pdf), p. 1.

<sup>2</sup> Samai tribunal, índice 33, certificado 31642DD632D333DC 76AAD72F34F5283F 3A36CCBBC7419853 0E05D6C436A87E86 (pdf), pp. 30 a 31.

<sup>3</sup> Samai tribunal, índice 2, certificado E0AF3F68FF97251B C934803E686343FD E01CF57E6DB160AD 7F75F94A92B996BD (pdf) pp. 9.



interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión 322412020000035, de fecha 03 de marzo de 2020.

Tercera. Que como consecuencia de lo anterior quede en firme la declaración privada presentada sobre impuesto (Sic) ventas año gravable 2016 período 5, con formulario 3002606643683 y radicado 9100038888323191 registrando un saldo a pagar de \$581.756.000.

Invocó como vulnerados los artículos 29 de la Constitución; 565 (parágrafo 2), 742, 771-2 del ET (Estatuto Tributario), la Ley 1819 de 2016 y el Decreto 2649 de 1993, bajo el siguiente concepto de violación:

Adujo que la demandada actuó de forma ilegal y fraudulenta al no valorar adecuadamente los testimonios recaudados, pues, a su juicio, estos demostraban la existencia del proveedor ITS y la correcta relación comercial que tuvo con esa empresa, dado que suscribió con esa sociedad un contrato de prestación de servicios; adujo que los prestadores de servicios de ITS realizaron tareas técnicas para clientes finales como Nokia y Huawei. Afirmó que, los testigos reafirmaron el servicio de alquiler del vehículo para el traslado dentro del territorio nacional, así como el arrendamiento de computadores y equipos para cumplir la labor, el pago de viáticos por parte de ITS, de prestaciones y el horario de trabajo cumplido.

Señaló que la Administración «mintió» sobre la ubicación de la empresa ITS, por lo que incluso la compañía debió visitar a dicha empresa para verificar la información solicitada por la demandada, de manera que el apoderado de ITS entregó soportes que demostraban que desde mayo de 2018 le indicó a la autoridad el domicilio y espacio físico -ubicación- de esa sociedad, solo que ITS dejó de funcionar por las sanciones impuestas por la misma entidad y la persecución efectuada, lo que la obligó a cerrar, pero la información contable y financiera era real y reposaba en la dirección actualizada en el RUT el 27 de mayo de 2018. Sostuvo que aunque su contraparte aseguró que no obtuvo información de ITS al no encontrar al representante legal, este explicó que la demandada no le notificó la actuación administrativa que se adelantaba y que solicitó a la autoridad que le hiciera nueva visita, pero esta petición fue desatendida.

Por las anotadas razones, aseguró que fue «grave» la posición de la Administración y que la aseveración de que no pudo recaudar la información era falsa, por lo que los argumentos que sustentaban el requerimiento especial eran contrarios a la realidad y acusó a la demandada de estar a «las puertas» de fraude procesal por la valoración parcializada de las pruebas -testimonios-.

Precisó que respecto del costo de venta, existía plena evidencia de la prestación real del servicio por parte de ITS, como se evidenciaba con la ejecución de actividades de transporte, movilidad, asistencia técnica, mantenimiento y logística general. Indicó que aportó aprobaciones de solicitudes de servicios, explicados contablemente a los efectos de revelar la lógica de la contratación tercerizada de los mismos, máxime cuando los testimonios recolectados confirmaron la especialidad de los servicios prestados por ITS, lo cual justificó su contratación para cumplir con las obligaciones de la demandante con grandes clientes como Nokia y Huawei. Adujo que incluso Nokia confirmó por escrito que ITS les prestaba un servicio técnico y que dicho testimonio fue desatendido por la demandada.

Insistió en que la relación comercial que tuvo con ITS fue real, respaldada por una trazabilidad verificable y por las declaraciones juramentadas de los empleados. Manifestó que no hubo simulación, contrario a lo afirmado por la Administración, pues hubo una verdadera prestación de servicios gravados con el IVA; particularmente, en actividades de transporte y servicios generales.



Explicó que la demandada confundió la falta de contabilización oportuna de las transferencias con la práctica contable válida de la contabilización por lotes. Además, señaló que los pagos estuvieron respaldados en extractos bancarios; sin embargo, la Administración manifestó que no estaba relacionado el beneficiario de dicho pago, pero no detalló en cuál de los extractos sucedía eso.

Expresó que tuvo un global de ingresos y costos, porque le era imposible asociar el costo al ingreso generado y, pese a las actualizaciones de sus sistemas, no podía identificar sus proyectos en centros de costos concretos para el año 2014 (sic), e informó que acató lo establecido en el Decreto 2649 de 1993 y en las NIIF, especialmente en cuanto a los requisitos de los soportes contables, conservación y custodia documental. También señaló que, en cualquier caso, a los clientes lo que les interesaba era que se prestara «un servicio sin interesar la persona». Cuestionó que la Administración desestimara los contratos y soportes presentados y que, erradamente, le hubiera atribuido los problemas tributarios de ITS, utilizando de forma desproporcionada la teoría antigua del derecho de la «causalidad adecuada».

Adujo que conservó y entregó en debida forma todos los documentos que acreditaban su relación comercial con ITS y que la propia Administración reconoció la existencia de las operaciones económicas que registró en su contabilidad, lo que evidenció que actuó conforme a la normativa tributaria vigente y con respeto del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal.

Igualmente, hizo las siguientes afirmaciones: «[la demandante] tiene la mayoría de sus clientes como grandes contribuyentes; realizó operaciones financieras con ITS; no es el responsable de la conducta tributaria de ITS, y mucho menos de terceros; no es competente para analizar las relaciones comerciales que tiene ITS con terceros de los cuales exista presuntamente declaraciones como proveedores ficticios, los cuales son mencionados en el requerimiento especial, sin que sea de nuestro resorte lo que ellos hagan comercial y tributariamente, se equivoca la Dian al sancionarnos desconociendo los valores de [la demandante], atribuyéndonos las conductas de estos terceros; Sumado al hecho que entre el 2014, 2015 y 2016, nunca conocimos de presuntas operaciones irregulares entre ITS y sus proveedores, o que se estuvieran adelantado procesos de declaratoria de proveedor ficticio al interior [de] la DIAN, sólo hasta las investigaciones tributarias aperturadas en contra de OSC, nos fuimos enterando de estas situaciones, tan es así que de manera inmediata dimos por terminado nuestras relaciones comerciales con ITS ya para el 2016, luego lo que atañe a nosotros en derecho lo realizamos y se tomaron las acciones jurídicas necesarias para menguar esta situación. No podemos hacer algo diferente a dar por terminado el contrato con ellos como quiera que no somos la autoridad competente»

Asimismo, reiteró que la compañía era una empresa real, con infraestructura, logística, sistema de control de calidad y gestión documental adecuados, que cumplió con todas las normas legales y contables aplicables. Por tanto, argumentó que los testimonios relacionados con el funcionamiento interno de ITS no podían «perjudicar» su realidad tributaria, pues no era responsable de supervisar o controlar a sus proveedores, en vista de que esa función correspondía exclusivamente a la demandada.

-Valor de los medios de prueba recaudados. Reiteró que no se le dio valor probatorio adecuado a los testimonios recaudados, los cuales demostraban la existencia real de las operaciones. Se opuso a que la demandada considerara que los prestadores de servicios negaran conocer a ITS, pues esto obedecía a un «fraude procesal» e indicó que toda la información contable fue entregada oportunamente por el revisor fiscal y que, además, se presentaron documentos adicionales y explicaciones mediante el radicado 023E2019016145 del 11 de marzo de 2019. Preciso que la autoridad corroboró la existencia de los prestadores de servicios vinculados a ITS y su relación con clientes como Nokia. En su oportunidad, el representante legal dio las explicaciones necesarias sobre la especialidad de los servicios que fueron prestados. Censuró el hecho de que la demandada recurriera a declaraciones de años anteriores, particularmente del año 2014,



para sustentar el desconocimiento de costos y gastos correspondientes a años posteriores, lo cual consideró jurídicamente improcedente, dado que cada «*periodo contable*» debía analizarse de forma independiente.

-*De las conclusiones de la DIAN.* Planteó que no conocía las declaraciones de testigos que señalaran que en realidad eran trabajadores de OSC y no de ITS, pues, a su juicio, los testimonios lo que revelaron fue que prestaron servicios para ITS y que esta empresa fue quien les pagó. Igualmente, reprochó que la autoridad le atribuyera consecuencias adversas porque haber tenido esa compañía en el 2014 y 2015 operaciones comerciales con proveedores ficticios.

-*En cuanto a la sanción por libros de contabilidad.* Señaló que los libros de contabilidad siempre estuvieron disponibles para la Administración, además de que estos eran electrónicos y que se generaban del sistema contable. Explicó que, durante las visitas, la demandada solicitó balances de prueba y auxiliares que también forman parte de dichos libros. Además, indicó que los libros nunca fueron solicitados formalmente por la autoridad de impuestos.

-*En cuanto a la sanción por inexactitud.* Manifestó que tal sanción se aplicaba por el incumplimiento de normas legales en que no incurrió, ya que siempre llevó su contabilidad y cumplió con sus obligaciones fiscales conforme a la ley. Señaló que la supuesta inexactitud alegada por el extremo pasivo no era válida, pues se basaba en presunciones de «*simulación, inexistencia y fraude fiscal*».

-*Análisis contable del desconocimiento.* Afirmó que no era viable desconocer los costos y gastos, basados en supuestos de «*simulación, inexistencia y fraude fiscal*», ya que las pruebas y documentos aportados demostraban que cada ingreso estuvo asociado a un costo necesario, cumpliendo con el principio de causalidad contable.

- *Inexistencia de fraude fiscal.* Consideró que no existió fraude fiscal, ya que la compañía no actuó con la «*voluntad directa y reflexiva de evadir o eludir al fisco*». Sobre la sanción por inexactitud según el artículo 647 ET, señaló que esta solo procedía si se demostraba que la conducta se encuadraba en los supuestos de infracción previstos en la norma y, a su entender, el simple rechazo de un pasivo o aumento de la renta líquida no justificaba la multa, cuando faltaban pruebas claras de la comisión de la conducta enunciada en la norma. Por tanto, concluyó que la sanción impuesta era ilegal.

## **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora<sup>4</sup>. Sostuvo que no existía realidad en la prestación de servicios por parte de ITS, razón por la que se desconocieron los impuestos descontables solicitados por la demandante. Explicó que la contribuyente declaró costos sin respaldo ni correspondencia con la información suministrada por ITS (art. 167 del CGP).

Señaló que al verificar que los costos declarados provinieron de ITS, estos carecían de validez, en virtud de que no era posible que esa empresa vendiera servicios, pues no tuvo operaciones económicas con sus proveedores. Además, la Administración consideró que los documentos soporte eran esenciales para verificar las transacciones, ya que la información contable debía ser comprensible, útil y confiable, según lo establecido en el artículo 5 del Decreto 2649 de 1993. No obstante, la sociedad demandante no logró demostrar con soportes idóneos la realidad económica de las

<sup>4</sup> Samai tribunal, índice 21, certificado, F42E5C9EF75D9B2B 95BAC4ABA4D4F812 91E4137B7E146881 5FBE6893EBFA2412 (pdf), pp. 1 a 15.



compras de servicios e impuestos descontables declarados en el 5 período del IVA del 2016.

*-Oposición a las pretensiones de este medio control.* Explicó que en ejercicio de sus facultades realizó una comprobación especial de las operaciones realizadas por la contribuyente y que para ello profirió actos de incorporación de pruebas, documentos provenientes de varios expedientes y requirió información a las partes involucradas, lo que evidenció la falta de respaldo de las compras e impuestos descontables declarados en el año 2016. Sostuvo que los testimonios recaudados confirmaron que las presuntas labores prestadas por ITS en realidad fueron ejecutadas por la propia contribuyente, lo que reforzó la inexistencia de las operaciones reportadas.

*-Fundamentos de legalidad de los actos administrativos. Problemas jurídicos planteados con la demanda.(...) Se le vulneró el derecho de defensa de la sociedad demandante al efectuar la valoración probatoria.* En el marco de los artículos 684 y 688, ET explicó que estuvo facultada para revisar la declaración tributaria, con todos los medios probatorios dispuestos en la norma. También expresó que dentro del proceso de determinación tributaria actuó con autonomía para verificar la procedencia de las compras e impuestos descontables reportados por la contribuyente. En función de ello, describió que investigó a ITS, quien reportó operaciones inexistentes con otros proveedores. Además, insistió en que una de las pruebas -testimonios recaudados-, no respaldaron la supuesta intervención de ITS, sino que atribuyeron las actividades a la propia contribuyente. Además, con base en las pruebas recaudadas, logró demostrar la inexistencia de las operaciones y por ende se rechazaron las compras e impuestos descontables. Preciso que esto contradujo los argumentos de vulneración presentados por la actora, ya que la decisión se fundamentó en la valoración probatoria realizada durante la fiscalización.

*-Del rechazo a las glosas de compras e impuestos descontables e inexistencia de fraude fiscal.* Al respecto, manifestó que las personas obligadas a llevar contabilidad en Colombia debían aplicar lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993, por lo que su contabilidad debía ajustarse a los objetivos, cualidades y normas técnicas contables allí establecidas. Adujo que los valores no encontraban respaldo ni correspondieron a la información suministrada por ITS.

Explicó que, en su verificación del estudio de los costos declarados por demandante provenientes de ITS, fue necesario investigar las operaciones entre esta última y sus demás proveedores y que una vez se desvirtuaron esas operaciones, sucedió lo mismo con la relación operacional entre la contribuyente e ITS. Así, estableció que durante el año gravable 2016 figuraba como proveedor de la demandante la compañía ITS sin que se acreditara la sustancia económica de las operaciones.

Argumentó que, de acuerdo con el Decreto 2649 de 1993, la información contable debía ser comprensible, útil y confiable y que para este caso no se cumplió con dichos principios, ya que no se permitió verificar con claridad las transacciones registradas.

Reiteró que las pruebas testimoniales y contables recolectadas en sede administrativa evidenciaron la falta de realidad operacional de las transacciones, pues no fue posible comprobar su materialidad ni su relación económica por lo que «se evidencia es que los alegados servicios que se pretendieron hacer ver que prestó la sociedad ITS ostentan solo apariencia de realidad». Sostuvo que la demandante no controvertió en las etapas procesales las diferencias encontradas entre su contabilidad y la de ITS, lo cual agravó su situación frente a la carga probatoria exigida. Señaló que la sentencia del Consejo de Estado<sup>5</sup> reiteró que cuando se cuestiona la veracidad de aspectos negativos de la base imponible

<sup>5</sup> Sentencia del 31 de mayo de 2018 exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



(costos e impuestos descontables), la carga de la prueba recae en el contribuyente, ya que es quien los invoca a su favor.

Señaló que la sociedad tuvo oportunidad de demostrar que las operaciones eran reales, pero se limitó a generalizar las transacciones, sin aportar elementos específicos que las acreditaran, lo cual había debilitado su posición en el proceso. Indicó que, en el curso de la investigación, se incorporó al expediente la Resolución 900090, del 29 de julio de 2019, en la cual se declararon como proveedores ficticios algunas sociedades con las que había registrado operaciones comerciales ITS, lo cual permitió reforzar la conclusión del presente caso, respecto de que las operaciones carecían de realidad.

Por último, adujo que el cruce de información con ITS evidenció diferencias en facturas clave, respecto a sus fechas, montos y registros contables, y que las versiones de ambas partes no habían coincidido.

*-De la imposición de la sanción por inexactitud dispuesta en el artículo 647 E.T.* Afirmó que la sanción procedía por cuanto la sociedad incluyó en su declaración del IVA del 5 período del IVA del 2016 operaciones inexistentes; específicamente, compras e impuestos descontables que no fueron comprobados, lo que generó un menor valor del impuesto a cargo. Seguidamente, descartó que existieran diferencias sobre la interpretación del derecho, en tanto se evidenció un desconocimiento de las normas, pues la conducta de la actora estaba sustentada en información sin respaldo real.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda<sup>6</sup>. En línea con un precedente horizontal emitido por la misma corporación contra las mismas partes procesales (sentencia del 07 de septiembre de 2023, radicación 25000-23-37-000-2021-00385-00 MP: Luis Antonio Rodríguez Montaña) consideró que la demandada hizo una adecuada valoración probatoria de los documentos recaudados, a los efectos de haber rechazado las compras declaradas y la correlativa disminución de los impuestos descontables respecto de la declaración del 5 período del IVA del 2016 dado que estarían relacionadas con la simulación de las operaciones económicas entre la demandante y la compañía ITS.

Indicó que, dada la simulación de las transacciones con la referida sociedad, la Administración le restó valor probatorio a los registros y libros contables, pues los indicios obtenidos demostraron que los montos facturados por ITS no fueron reales, debido a las inconsistencias que se detallaron desde el requerimiento especial, respecto de las órdenes de compras y servicios, los pagos, la prestación de los servicios y la logística por parte de ITS, acorde con los testimonios recaudados. Señaló que la actora tenía presuntamente un sistema especial de contratación por labores como logística, servicios técnicos y servicios de transporte, pero esto no fue aplicado con ITS. Adicionalmente, no fue posible verificar con ITS las distintas circunstancias inherentes a la operación; las facturas 0704 del 01 de septiembre de 2016, 708 de 23 de septiembre de 2016 y 715 de 28 de octubre de 2016 describían servicios generales, pero no fue posible establecer los que fueron efectivamente recibidos y las órdenes de compra que las acompañaban no tenían firma, autorización de personal responsable, como tampoco aceptación, teniendo en cuenta el procedimiento que debía seguirse según la propia contribuyente. Tampoco se pudo corroborar el beneficiario del pago de los extractos bancarios allegados y, según los testimonios, la lista detallada entregada por la demandante y el reporte de medios magnéticos, algunas de las personas naturales que ejecutaron los presuntos servicios estaban en las nóminas de la compañía actora y de ITS.

<sup>6</sup> Samai tribunal, índice 33, certificado 31642DD632D333DC 76AAD72F34F5283F 3A36CCBBC7419853 0E05D6C436A87E86 (pdf), pp. 1 a 31.



Advirtió que la mayoría de las personas entrevistadas adujeron que laboraban para ambas empresas (la actora e ITS). En cuanto a ITS, esta no tenía apalancamiento financiero y no fue reportada por sus presuntos proveedores, así que no se evidenció un ciclo económico para desarrollar su actividad de adquirir bienes y servicios para luego venderlos a la actora; sumado a esto, quienes figuraron como proveedores de ITS fueron declarados proveedores inexistentes. Además, la prueba de los pagos que la contribuyente aseguró hacerle a ITS fueron extractos bancarios de los cuales no fue posible establecer el beneficiario del pago; añadió que los servicios facturados por ITS fueron prestados por personal vinculado a la actora (algunos como empleados, otros como contratistas), de modo que las transacciones que pretendían respaldarse con dichas facturas carecían de existencia material.

En ese sentido, consideró que, como se evidenciaba de la motivación de los actos acusados, las facturas 0704, 708 y 715 de 2016 perdieron valor probatorio para soportar las operaciones económicas, dada su irrealidad, pues las compras con ese tercero no existieron. Destacó que la conclusión de la autoridad provino de una abundante actividad investigativa que obtuvo todos los indicios admisibles en materia tributaria en más de 2.300 folios que componían la actuación administrativa, todo lo cual reafirmaba la adecuada valoración probatoria que garantizó los derechos del debido proceso y el derecho de defensa de la demandante.

Asimismo, consideró que la demandada no desconoció los testimonios de los empleados de las compañías que prestaron servicios tendientes a cumplir los contratos suscritos por la contribuyente con Huawei y Nokia, pero de todas formas el cuestionamiento provino de la inexistencia de la relación comercial entre la demandante e ITS, dados los hallazgos de compartir los trabajadores, los cuales aseveraron que no conocieron personal del proveedor ITS, ni se demostraron los pagos que debió hacerle la actora a dicho tercero por los montos facturados.

Sostuvo que, aunque la sociedad alegó que la Dian confundió la contabilización oportuna de las transferencias con la contabilización en lotes, y que su contraparte nunca le señaló en cuáles extractos bancarios no pudo establecer los beneficiarios de los pagos, lo cierto fue que la actora no argumentó ni aportó pruebas que acreditaran el cumplimiento de los requisitos de las erogaciones cuestionadas. Asimismo, no probó que las transacciones con ITS existieron, máxime porque esta empresa fue declarada proveedor ficticio (según consulta realizada en el listado disponible en la página web de la demandada), así que no respaldó los costos debatidos, sino que pretendió una carga probatoria desproporcionada a cargo de la Administración, pues no bastaba con controvertir el rechazo de los renglones 50 y 71 de la declaración tributaria, sino aportar los medios de convicción idóneos. En suma, avaló la simulación determinada por la demandada.

Por último, consideró improcedente pronunciarse sobre la sanción por libros, dado que no había sido impuesta por la demandada en los actos administrativos.

## Recurso de apelación

La demandante solicitó revocar la decisión de primera instancia<sup>7</sup> a cuyos efectos, reiteró la totalidad de los planteamientos de la demanda, por lo que fundamentalmente se rememora que desde esa oportunidad estuvo en desacuerdo con que hubo «*simulación, inexistencia y fraude fiscal*» y en la valoración probatoria de los testimonios que, a su juicio, confirmaban la realidad de una relación comercial válida con ITS y de las operaciones llevadas a cabo con esa compañía. Asimismo, insistió en que cumplió con las normas

<sup>7</sup> Samai tribunal, índice 36, certificado DE16B213019F3167 A3C4C3AA2BC32661 459C9023C3F6E027 A32F9D4558BECBA3 (pdf), pp. 1 a 8.



contables y tributarias, aportando toda la documentación que respaldaba su relación comercial con ITS. Así también iteró que no debió sancionársele por inexactitud, en tanto que siempre cumplió con sus obligaciones tributarias acorde con la correspondiente normativa, y replicó lo relativo a la improcedencia de una presunta «sanción por libros de contabilidad», respecto de lo cual indicó que estos siempre estuvieron disponibles para la Administración, que fueron llevados electrónicamente y que se generaban del sistema contable.

### **Pronunciamientos finales**

El ministerio público y la demandada guardaron silencio en esta etapa procesal (índice 13 Samai).

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Previo a decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que el consejero de estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó por escrito estar impedido para participar en la decisión por haber conocido del proceso en primera instancia (índice 14), lo cual pudo constatar la Sala, en tanto suscribió la sentencia apelada. En consecuencia, se declara fundado el impedimento, acorde con el artículo 141.2 del CGP, y por ello, queda separado del conocimiento del presente asunto.

### **Problema jurídico**

Corresponde a la Sala definir si hubo una indebida valoración probatoria por parte de la Administración por desconocer las pruebas aportadas por la demandante, que, asegura, demostraban la realidad de la relación comercial con su proveedor ITS, con lo cual se deberá establecer si procedían las compras de servicios que reclama la actora efectuadas a ese proveedor, y por ende el impuesto descontable asociado a estas y por ello mismo no procedía la sanción por inexactitud.

En cambio, no se atenderán los reproches atinentes a una presunta sanción por libros de contabilidad, dado que esta no fue impuesta en los actos demandados.

### **Análisis del caso concreto**

2- Con miras a resolver el problema jurídico planteado, la Sala encuentra que, la apelante sustenta que la Administración no valoró adecuadamente los testimonios que daban cuenta de la existencia del proveedor ITS y de la relación comercial entre ambas, adujo que cumplió con lo indicado en las normas tributarias, sobre todo en relación con los requisitos de los soportes y custodia documental, también cuestionó que la Administración le atribuyera las obligaciones tributarias de ITS, pues no era competente para analizar las relaciones comerciales que tenía ITS con terceros que presuntamente fueron declarados proveedores ficticios. Adujo que no era viable desconocer los costos y gastos, basado en supuestos de «simulación, inexistencia y fraude fiscal», ya que las pruebas y documentos aportados demostraban que cada ingreso estuvo asociado a un costo necesario, cumpliendo con el principio de causalidad contable. Planteó que no existió fraude fiscal, ya que la compañía no actuó con la «voluntad directa y reflexiva de evadir o eludir al fisco».

Precisó que respecto del costo de venta, existía plena evidencia de la prestación real del servicio por parte de ITS, como se evidenciaba con la ejecución de actividades de



transporte, movilidad, asistencia técnica, mantenimiento y logística general y que aportó aprobaciones de solicitudes de servicios, explicados contablemente a los efectos de revelar la lógica de la contratación tercerizada de los mismos, máxime cuando los testimonios recolectados confirmaron la especialidad de los servicios prestados por ITS, lo cual justificó su contratación para cumplir con las obligaciones de la demandante frente a grandes clientes como Nokia y Huawei. Incluso, precisó que Nokia confirmó por escrito que ITS le prestó un servicio técnico, pero que ese testimonio fue desatendido por la demandada. A partir de ello, insistió en que la relación comercial que tuvo con ITS fue real, respaldada por una trazabilidad verificable y por las declaraciones juramentadas de los empleados. Manifestó que no hubo simulación, contrario a lo afirmado por la Administración, pues hubo una verdadera prestación de servicios gravados con el IVA; particularmente, en actividades de transporte y servicios generales.

Consideró que la demandada confundió la falta de contabilización oportuna de algunas transferencias con la práctica contable válida de la contabilización por lotes. Además, señaló que los pagos estuvieron respaldados en extractos bancarios; sin embargo, la Administración manifestó que no estaba relacionado el beneficiario de dicho pago, pero no detalló en cuál de los extractos sucedió esto. Respecto del cumplimiento normativo, indicó que se acató lo establecido en el Decreto 2649 de 1993 y en las NIIF, especialmente en cuanto a los requisitos de los soportes contables, conservación y custodia documental. Expresó que tuvo un global de ingresos y costos, porque le era imposible asociar el costo al ingreso generado y, pese a las actualizaciones a sus sistemas, no podía identificar sus proyectos en centros de costos concretos para el año 2014 (sic); además, sostuvo que, en cualquier caso, a los clientes lo que les interesaba era que se prestara «un servicio sin interesar la persona». Cuestionó que la Administración desestimara contratos y soportes presentados y que, erradamente, le hubiera atribuido los problemas tributarios de ITS, utilizando de forma desproporcionada la antigua teoría del derecho de la «causalidad adecuada».

Expresó que conservó y entregó en debida forma todos los documentos que acreditaban su relación comercial con ITS y que la propia Administración reconoció la existencia de las operaciones económicas que registró en su contabilidad, lo que evidenció que actuó conforme a la normativa tributaria vigente y con respeto del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal. Finalmente, sostuvo que la multa por inexactitud solo procedía si se demostraba que la conducta cometida se ajustaba a los supuestos de infracción que prevé la norma y, a su entender, el simple rechazo de un pasivo (sic) o aumento de la renta líquida no justificaba la multa, cuando faltaban pruebas claras de la comisión de la infracción. Por tanto, concluyó que la sanción impuesta era ilegal.

En el otro extremo, la demandada aseguró que profirió actos de incorporación de pruebas, documentos provenientes de varios expedientes y requirió información a las partes involucradas, lo que evidenció la falta de respaldo en las compras e impuestos descontables declarados en el año 2016. Subrayó que los testimonios recaudados confirmaron que las labores señaladas como prestadas por ITS, en realidad eran ejecutadas por la propia demandante, lo que reforzó la inexistencia de las operaciones reportadas. Indicó que la información contable debía ser comprensible, útil y confiable, lo que no se evidenciaba en el *sub judice* y, además, que la demandante no controvertió en ninguna etapa en sede administrativa las diferencias encontradas en su contabilidad.

Describió que en el curso de la investigación se aportó al expediente la Resolución 900090 del 29 de julio de 2019, en la cual se declararon como proveedor ficticio algunas sociedades con las que había registrado operaciones comerciales ITS, lo cual permitió reforzar la conclusión del presente caso respecto de que las operaciones carecían de realidad. Por último, aseguró que la sanción por inexactitud era procedente, toda vez que



la demandante había incluido operaciones inexistentes y no se podía inferir errores de apreciación o diferencias de criterio, sino el incumplimiento de las normas.

El tribunal dio la razón a la Administración, al concluir que la autoridad de impuestos había hecho una comprobación especial de las operaciones declaradas por la demandante y que la sociedad no desvirtuó los hallazgos ni probó la existencia real de las operaciones. Así, prohijó que la relación hubiese sido simulada e indicó que no se observó una indebida valoración tributaria. Respecto de la sanción por inexactitud, concluyó que procedía y aclaró que no se pronunciaría sobre la sanción por libros, dado que esa multa no fue impuesta en los actos administrativos.

3- Para la apelante, las compras de servicios gravados con IVA que le prestó la compañía ITS, eran procedentes y, por ende, el impuesto descontable asociado a dichas compras, en la medida en que las transacciones con tal compañía fueron reales.

Para definir el debate planteado, advierte la Sala que el caso bajo análisis guarda similitud fáctica y jurídica con procesos previamente definidos mediante las sentencias del 23 de mayo de 2024, del 16 de noviembre de 2023 y del 11 de julio de 2024 (exps. 28281, 27659 y 28086, CCPP: Stella Jeannette Carvajal Basto, Wilson Ramos Girón y Myriam Stella Gutiérrez Argüello) entre las mismas partes respecto de los períodos 2 y 3 del IVA del 2016, razón por la que, reiterará en lo pertinente el criterio de decisión que orientó tales decisiones.

4- Particularmente, la actora sostuvo que los servicios prestados por ITS que le fueron facturados, estaban respaldados en sus conceptos y valores con las órdenes de servicios, comprobantes de egresos, soportes de débitos bancarios y comprobantes contables, con fundamento en lo cual pretende acreditar la realidad de las operaciones. Además, porque, de acuerdo con los medios probatorios recaudados, incluidos unos testimonios de empleados y contratistas, el tipo de actividades que debía ejecutar para sus clientes –quienes eran grandes contribuyentes- implicó que contratara a ITS para que le prestara servicios integrales, como transporte, movilidad, asistencia técnica, mantenimiento y logística, señaló la demandante que cada una de las personas que rindieron testimonio expresaron que si se ejecutaron estas actividades por parte de ITS.

5- Como se indicó en los precedentes que se reiteran, la Sala ha puntualizado que la simulación de transacciones, corresponde a una anomalía comercial en virtud de la cual se da al negocio una apariencia jurídica distinta, con el propósito de no revelar ante terceros el verdadero contenido del mismo, o por haber ausencia de todo ánimo comercial, siendo los medios probatorios que revelan su presencia de naturaleza indiciaria, cuya comprobación permitirá construir una inferencia lógica que conducirá a conocer un hecho desconocido por conducto de un hecho cierto y conocido (sentencias del 23 de marzo de 2023, exp. 27092, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto y del 18 de agosto de 2022, exp. 25800, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Si bien, ninguna norma del ordenamiento tributario fija los medios de prueba conducentes para acreditar la existencia de la simulación, su demostración se enmarca en la regla general de libertad probatoria consagrada en el inciso 1 del artículo 175 del CPC, hoy recogido por el artículo 165 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Entonces, resulta que, la eficacia de los medios probatorios aportados para este fin dependerá «de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse» (artículo 743 del ET), que para el caso sería la realidad, o no, de los servicios contratados con ITS, en cuestión.



6- Para verificar la valoración probatoria que efectuó la autoridad y que llevó a catalogar las operaciones de compra con ITS como simuladas, la Sala estima pertinente relacionar los siguientes hechos y pruebas:

(i) El 11 de noviembre de 2016, la sociedad Osc Telecoms & Security Solutions SAS presentó en forma electrónica la declaración del 5 período del IVA de 2016, en la que registró operaciones de compras nacionales en el renglón 51 por \$1.318.266.000 e impuesto descontable en el renglón 70 por \$210.922.000. Las compras rechazadas corresponden a las operaciones con la proveedora ITS, por la cual emitió las facturas nros. 704, 708 y 715, expedidas el 01 de septiembre, 28 de septiembre y 28 de octubre de 2016, por \$354.877.650, \$353.056.650 y \$442.234.870 más el IVA por \$56.780.424, \$56.489.064, \$70.757.579, respectivamente (ff. 4, 192 ,201 y 2294 caa).

(ii) Mediante Acto administrativo 00867 de 27 de diciembre de 2018, la demandada de conformidad con los artículos 174, 185, 186 del CGP, ordenó trasladar del expediente VG 2016 2018 1262, correspondiente al 5.º período del IVA de 2016, los folios 24 a 28; 188 a 212; 669 a 679; 1274 a 1275; 1276 a 1383; 2167 a 2183; 2167 al 2183; 2184 a 2192; 2313 a 2351; 2193 a 2312; 2352 a 2353, 2354 a 2355; 3427a 3464; 3465 a 3488; 3489 a 3512; 3513 a 3520; 3521 a 3532; 3533 a 3592; 3593 al 3608; 3609 a 3661; 3662 a 3680; 3681 a 3698; 3699 a 3731; 3732 a 3747; 3748 a 3765; 5117; 5504 a 5590; 5591 a 5711; 5712 a 5859; 5085 a 6178, que obran en el expediente VG 2016 2018 1213 de fecha mayo 03 de 2018 de la sociedad [demandante], correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2016 (f. 21 caa).

(iii) De acuerdo con el Acta de Cierre de la inspección contable 322402018000178, de 22 de octubre de 2018, la Administración realizó dieciséis visitas a la contribuyente, los días 07, 08, 09, 14, 15, 19, 27 y 28 de noviembre de 2018; 4, 5, 12, 19 de diciembre de 2018; 11 y 18 de febrero de 2019; 03 de mayo y 19 de junio de 2019. En estas fueron aportados varios documentos requeridos, dentro de los que puede destacarse: la licencia del software contable, estados financieros año 2016 dictaminados con sus respectivas notas, conciliación contable fiscal año gravable 2016, balance de comprobación año 2016, procedimiento de compra de servicio para la ejecución y soporte a los proyectos en ejecución, listado de proveedores de logística, de servicios técnicos y de transporte, listado de códigos y términos técnicos usados en las órdenes de compra, servicios y en general en los documentos que se originan en la ejecución de los proyectos para clientes y proveedores, balances de pruebas por terceros -cuenta 4 por todos los períodos gravables del año 2016- y anexos de las autoliquidaciones del IVA de los bimestres de esa anualidad, libro auxiliar por tercero de las cuentas 2408 de los bimestres 1º a 2º de 2016, auxiliares del IVA descontables de los bimestres, contrato de prestación de servicios técnicos en telecomunicaciones entre la actora e ITS, relación de empleados, soportes por bimestre, soportes ITS International Services SAS, soporte IVA, auxiliares del IVA descontable relacionado con transacciones con la compañía ITS, soportes por las operaciones con el tercero ITS, relación de proveedores personas naturales que prestaron servicios, auxiliar cuentas por cobrar, registro contrato OSC Telecoms SAC y pagos, órdenes de compra ITS, auxiliares y soportes clientes 6 bimestre, diferencia, en cambio, diciembre, perfiles y contratos de trabajo, relación de pagos al tercero ITS, resumen de compras ITS, soportes pagos ITS, entre otros (f. 2331 caa).

(iv) Con ocasión del acta de inspección contable 322402018000178 de 22 de octubre de 2018, la demandada comisionó a sus funcionarios para efectuar diligencias en las instalaciones de la demandante. En visita del 07 de noviembre de 2018, se recibió testimonio de quien fungió como gerente general, para atender la diligencia, en la que explicó la actividad económica de la sociedad demandante: «La sociedad tiene 22 años de existencia, se dedica la prestación de servicios de instalación, mantenimiento, planeación, implementación,



*optimización, modernización y logística en el área de telecomunicaciones de redes móviles; sus clientes son proveedores de equipos de telecomunicaciones para los operadores de telefónica móvil (claro, Tigo, movistar), estos proveedores de equipos, sus clientes, son Nokia, [Huawei] y Ericsson, contratan a OSC TELECOMS para que ejecute todas las labores de instalación, mantenimientos, planeación, implementación, logísticas y en general las asociadas al buen funcionamiento de la red de telecomunicaciones. Dentro de los contratos pueden proveer algunos insumos, tales como cables, amarres. Para prestar el servicio tienen contratos con personas naturales tanto por nomina como por prestación de servicios; se contratan tanto, técnicos, tecnólogos como profesionales en el área de ingeniería de telecomunicaciones, ingeniería electrónica, ingeniería eléctrica y especialistas en tecnología de redes móviles, de estos últimos en ocasiones se contratan extranjeros. Las personas contratadas bajo la modalidad de contrato de servicios son para ejecutar proyectos puntuales. También subcontratan la ejecución de una parte del proyecto con proveedores externos, estos proveedores cubren tres áreas, logística, servicios técnicos y servicio de transporte; en relación a la logística el proveedor coloca una persona o técnico y lo transporta al sitio de trabajo; en el área de servicios técnicos el proveedor solamente coloca al técnico, no lo transporta y en el área de servicios de transporte el proveedor transporta a las personas a su sitio de trabajo. El servicio es prestado en diferentes puntos del país. En relación a la forma como se ejecutan los proyectos se cuenta con un contrato marco con el cliente» (f. 25 caa).*

(v) Mediante el Acta de inspección contable 322402018000178, del 22 de octubre de 2018 (f. 2191 caa), la demandada comisionó a sus funcionarios para efectuar diligencias en las instalaciones de la demandante, en visita del 28 de noviembre de 2018, en la cual se recibió documentación de quien actuó como autorizado por parte del representante legal de la sociedad. En particular, se aportó la información correspondiente a las tres operaciones de servicios cuestionadas - facturas nros. 704, 708 y 715-.

-En relación con cada una de las facturas, fueron obtenidos los siguientes documentos relacionados: Factura nro. **704** por \$354.877.650 (sin el IVA f. 201 caa): de 01 de septiembre de 2016: el comprobante de contabilización de 01 de septiembre de 2016, en la cual se indica que la sumatoria de los registros en la cuenta del costo suman \$411.658.075. El IVA fue discriminado en la cuenta 3740 (f. 200) por valor de \$56.780.424, sumas que coinciden con las cifras de la aludida factura. Asimismo, se aportaron los comprobantes de egreso nros. 4326 (f. 230 caa) del 07 de septiembre de 2016, 4285 (f. 218 caa) del 23 de septiembre de 2016, 4433 (f. 212 caa) del 03 octubre de 2016, 4250 (f. 209 caa) del 26 de septiembre de 2016, 4257 (f. 215 caa) del 15 de septiembre de 2016, 4248 [sin fecha], 4401 (f. 227 caa) del 29 de septiembre de 2016, 4358 (f. 233 caa) del 22 de septiembre de 2016, 4275 (f. 221 caa), del 19 de septiembre de 2016, 4331 (f. 224 caa) del 01 de septiembre de 2016, 4249 (f. 206 caa) del 08 de septiembre de 2016, 4194 (f. 236 caa) del 13 de septiembre de 2016, que acreditan el pago que hizo la actora a ITS después de la expedición de la factura.

-Así también se aportó la contabilización de la factura nro. **708** por \$353.056.650 (sin el IVA f. 192 caa), de 23 de septiembre de 2016, en la cual se indica que la sumatoria de los registros en la cuenta del costo suman \$409.545.714. El IVA fue discriminado en la cuenta 4642 (f. 191 caa) por valor de \$56.489.064, sumas que coinciden con las cifras de la aludida factura. Asimismo, se aportaron los comprobantes de egreso nros. 4481 (f. 196 caa) del 10 de septiembre de 2016 y 4509 (f. 198 caa) de 13 de septiembre de 2016, que acreditan el pago que hizo la actora a ITS.

-Lo propio ocurre con la contabilización de la factura nro. **715** por \$442.234.870 (sin el IVA f. 2294 caa), de 28 de octubre de 2016, contabilizada por la sumatoria de los registros en la cuenta del costo por valor de \$512.992.449. El IVA fue discriminado en la cuenta 5212 (f. 2293 caa) en \$70.757.579, cifras que coinciden con la factura. También aportó los siguientes comprobantes de egreso nros. 4909 (f. 2314 caa) de 4 de noviembre de 2016, 4890 (f. 2299 caa) de 1 de noviembre de 2016, 5330 (f. 2326 caa) de 31 de octubre de 2016, 4822 (f. 2317 caa) de 27 de octubre de 2016, 4868 [sin fecha], 4919 (f. 2308 caa) de 10 de noviembre de 2016, 4848 (f. 2323 caa) de 31 de octubre de 2016, 4915



(f.2305 caa) de 8 de noviembre de 2016, 4904 (f. 2320 caa) de 3 de noviembre de 2016, 4867 [sin fecha], 4898 (f. 2302 caa) de 3 de noviembre de 2016 y 4933 (f. 2311 caa) de 15 de noviembre de 2016.

(vi) Mediante acta denominado «de organización» 002009 de 23 de abril de 2019, la demandada, de conformidad con los artículos 174 y 186 del CGP, ordenó trasladar del expediente VG 2016 2018 1262, correspondiente 5.º período del IVA de 2016, los folios 39, 47, 82, 83, 240, 241, 261 a 263, 438 a 440, 634 a 636, 887 a 890, 1713 a 1715, 2355 a 2359, 4077 a 4080, 5108 a 5112, 6222 a 6245, 6293 a 7270 y 7271 a 7308, que obran en el expediente VG 2016 2018 1213 de fecha mayo 03 de 2018 de la sociedad [demandante], correspondiente al Impuesto sobre la renta del año gravable 2016. (f. 1161 caa).

(vii) Con ocasión al acta de inspección contable 322402018000178 de 22 de octubre de 2018, la demandada comisionó a sus funcionarios para efectuar diligencias en las instalaciones de la demandante, en visita del 15 de noviembre de 2018, en la cual se recibió documentación de quien actuó con funciones del revisor fiscal, a quien el representante legal de la sociedad autorizó para atender la visita y suministrar información relacionada con los «empleados de nómina del año 2016 y los prestadores de servicios del año 2016» (ff. 1233 a 1246). De acuerdo con esa información aportada, la Administración confrontó los nombres listados en los documentos anteriormente indicados con la relación de proveedores de ITS del año 2016 obtenida por esta compañía a través de medios magnéticos (ff. 1246 a 1249) y este, a su vez, se contrastó con el documento aportado y denominado «internacional services sas, solicitud de servicios técnicos. Mes: septiembre de 2016» (f.194 a 195). Con base en esa información, la demandada elaboró una hoja de trabajo en la que relacionó a los empleados y prestadores de servicios comunes en estas dos compañías -la demandante e ITS- (ff. 1251 a 1253).

-Entre los empleados que se encontraron en común entre las nóminas de las dos empresas, fueron citados cada uno a rendir testimonio para que se estableciera cuál era su relación con la demandante e ITS. En las declaraciones juramentadas se encuentran las declaraciones de: dos ingenieros electrónicos, un ingeniero de sistemas, un auditor de campo en telecomunicaciones y un ingeniero de telecomunicaciones.

(viii) De acuerdo con los empleados en común, en declaración juramentada del 21 de febrero de 2019, se recibió testimonio del ingeniero electrónico que ejerció en las compañías desde el año 2012, quien se encargó de actividades de monitoreo y mantenimiento a los sistemas de Nokia –servicio que prestaba a través de la sociedad demandante-. Precisó que prestó servicios para otra compañía durante el mismo año 2016, la cual era la empresa ITS, en la cual desempeñó «funciones de operación y mantenimiento en el sitio y que se movilizaba en vehículo propio». Sostuvo que tenía con ambas compañías –OSC e ITS- contratos de prestación de servicios y señaló que nunca conoció las instalaciones de ITS (ff. 1633 a 1634 caa).

(ix) En la declaración juramentada del 21 de febrero de 2019, se recibió testimonio de un ingeniero de sistemas que ejerció desde el año 2010, quien prestó para la demandante los servicios de monitoreo y mantenimiento a los sistemas «OSS de Nokia». Indicó que prestó servicios para otra empresa en el mismo año 2016, la cual era ITS, en donde desempeñaba «funciones de operación y mantenimiento en el sitio y que se movilizaba en vehículo propio». Precisó que tenía con ambas compañías -OSC e ITS- contratos de prestación de servicios y señaló que nunca conoció las instalaciones de ITS (ff. 1636 a 1637 caa).

(x) En declaración juramentada del 22 de febrero de 2019, se recibió testimonio de otro ingeniero electrónico y de comunicaciones, quien prestó servicios para la demandante en



el año 2016, estableció que la forma de remuneración que hacía la compañía era a través de dos cuentas de cobro, una de ellas era por alquiler de transporte y la otra por servicios. Adujo que tuvo una fuente de ingresos adicional en ese mismo año 2016 que era con la empresa ITS, en la cual prestó servicios de transporte y, adicionalmente, que no conoció las oficinas de esta compañía y que todo lo relacionado a ITS se manejaba desde las oficinas de la demandante (ff. 1695 a 1696 caa).

(xi) En declaración juramentada del 25 de febrero de 2019, quien ejerce la profesión de auditor de campo en telecomunicaciones desde hace trece años, su respuesta frente a las labores que desempeñaba, manifestó *«estaba encargado de la prestación de servicios de auditoría de campo y transporte propio»* Preciso que durante el año 2016 no prestó servicios para otra compañía, sin embargo, señaló que la forma de remuneración era a través de dos cuentas de cobro, una de ellas era por servicios y la otra por transporte, sin embargo, está última -la cuenta de cobro- tenía que copiarla *«a un correo de ITS, pero siempre hablaba con Heidi Vanegas»*(ff. 1639 a 1640).

(xii) En declaración juramentada del 25 de febrero de 2019, un ingeniero de telecomunicaciones que laboró con la actora desde 2008, aseveró frente a las labores que desempeñaba: *«trabajaba en el departamento de planeación y optimización en donde realizaba los documentos data fill para la implementación de redes móviles 2G y 3G para la Red Claro»*, su respuesta frente a que si no conocía la empresa ITS porque lo reportaba esta misma como proveedor, indicó *«no sé porque solo he tenido relación con gente de OSC»* (ff. 1678 a 1680).

A partir de los testimonios rendidos, concluyó la entidad demandada que todos ellos coincidían en que fueron contratados por la demandante y a través de esa compañía firmaban un contrato con ITS para transporte o alquiler de herramientas. Señaló la demandada que el pago, según instrucciones de personal de la demandante, se hacía previa presentación de dos cuentas de cobro: una para la sociedad demandante y otra para ITS; sin embargo, quien supervisaba y a quien le reportaban el trabajo era a la actora. Explicó además la autoridad que ninguno de los trabajadores manifestaron haber conocido la oficina de ITS y que los contratos los firmaban en las oficinas de la demandante por intermedio de la misma.

(xiii) Mediante acto denominado *«de organización»* 002120, del 24 de abril de 2019, la demandada, de conformidad con los artículos 174 y 185 del CGP, ordenó trasladar al expediente VG 2016 2018 1262, del 5 período del IVA de 2016, los folios 1559 a 1573, que obran en el proceso IH 2016 2018 1256 de fecha mayo 03 de 2018 de la sociedad ITS correspondiente al pliego de cargos que le fue expedido a tal compañía para declararlo como proveedor ficticio (f. 2246 caa).

-De acuerdo con la incorporación del Pliego de cargos 32240201900067 (ff. 2247 a 2260 caa) proferido a la sociedad ITS, se estableció por parte de la Administración (*punto 3.3. del pliego de cargos*) *«en desarrollo del auto de inspección contable nro. 322402018000107 de 11 de agosto de 2018 (folio 284) se adelantaron visitas a la sociedad ITS ... visita realizada el 27 de febrero de 2019 y tal como consta en las actas respectivas, la investigada no presentó libros de contabilidad, comprobantes ni ningún documento que permitiera verificar la realidad de sus operaciones económicas, pues no fue ubicado tal como se indica en numeral anterior. No allegó en respuesta a Requerimiento Ordinario nro. 322402018003385 de fecha 8 de noviembre de 2018 enviado a la sociedad ITS, los estados financieros debidamente certificados y dictaminados de conformidad con lo establecido en el artículo 33 del Decreto 2649 de 1993; la respuesta por parte del representante legal de la sociedad ITS International Service SAS, ante la no presentación de los estados financieros, fue la de no contar con el servicio de contaduría pública, la cual es inexcusable de acuerdo con lo señalado en el artículo 42 de la Ley 222 de 1995, artículo 207 y 211 del Código de Comercio»*. Adicionalmente, se trasladó lo correspondiente a la declaración de proveedor ficticio notificado el 09 de abril de 2019. en el cual se indicó en el (*punto 3.5 del pliego de cargos*) lo siguiente: *«según registros*



*auxiliares simples de la sociedad ITS International Services SAS, realizó operaciones con el tercero Servicios Aduaneros internacionales Impoexport SAS por valor de \$1.494.900.000, en el rubro 733550 - "transporte, fletes y acarreos" el cual no fue ubicado y por tanto no se pudo comprobar operaciones realizadas (folios 936-9741 y 968-977). Con la sociedad Comercializadora Canaxcol reportó servicios técnicos con la sociedad comercializadora canaxcol, tercero que ha sido declarado por la Administración tributaria como proveedor ficticio, según Resolución nro. 322412018900146 de 22 de noviembre de 2018 (folios 1520-1532). con el tercero System Marketing SAS ITS reporta operaciones por servicios técnicos según auxiliar simple en fecha 1 de febrero de 2019, (folio 1515) del registro único tributario de la sociedad de System Marketing SAS se encuentra suspendido en razón a que presentó causales que no permitieron su ubicación (...).*».

A partir de lo anterior, la autoridad en los actos demandados señaló que los hechos demostraban, conforme a las reglas de la sana crítica, que las operaciones de compra por parte del tercero investigado no existieron, que los documentos y soportes tan solo ofrecían una realidad formal; es decir, una simulación con el fin de obtener beneficios fiscales e inclusive determinarse un menor impuesto a pagar, conducta que ha sido catalogada por la Corte Constitucional como «*fraude fiscal*» en sentencia C-15 de 1993.

(xiv) Mediante acto denominado «*de organización*» 002114, del 24 de abril de 2019, la demandada, de conformidad con los artículos 174 y 185 del CGP, ordenó trasladar al expediente VG 2016 2018 1262, correspondiente al 5 período del IVA de 2016, los folios 942 a 964, que obran en el expediente VG 2016 2018 1302 de fecha mayo 04 de 2018 de la sociedad ITS, correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2016 (f. 2262). En dicha actuación trasladada reposaban las actas de testimonios juramentados de la representante legal de la compañía y de algunos empleados de dicha sociedad (f. 2262 caa).

-Con ocasión de lo anterior, el técnico de telecomunicaciones de ITS rindió testimonio el 28 de junio de 2017. Informó que trabajaba en la compañía desde el año 2010, precisó que las cuentas de cobro correspondían a prestación de servicios, dirigidas a la actora y las cuentas de cobro por concepto de transporte dirigidas a ITS, indicó que tenía con ambas sociedades contrato de prestación de servicios (ff. 1085 a 1086 caa).

-El ingeniero electrónico de la anotada empresa, ubicado en el área de telecomunicaciones móviles, rindió testimonio el 04 de julio de 2017. Adujo que trabajó en la compañía desde el 2012 hasta marzo de 2016, en dicho testimonio, la Administración le preguntó si conocía la empresa ITS, el testigo respondió «*Si. (...) Es que en esta sociedad ITS hay algo raro, (...), en un[fo] de los proyectos que yo estaba me dijeron que el pago no iba a ser por OSC sino por ITS, pero mis funciones no se vieron alteradas, lo que yo entendí es que solo era un cambio en la empresa que me pagaba. A mí me hicieron pasar mi carta de renuncia en OSC y me empezaron a pagar por ITS, puedo decir que, si fui empleado de ITS, pero nunca conocí las sedes, ni las personas que están vinculadas con ITS. (...)*» (f. 1090 caa).

Por su parte, la representante legal de ITS, declaró el 05 de junio de 2017 y frente a la pregunta de si conocía la sociedad ITS indicó que:«*... fui representante legal principal de dicha sociedad, la única que había*». Agregó que este cargo lo desempeñó «*Desde abril de 2012 a enero o febrero de 2017*» luego, su respuesta frente cuáles eran las funciones que ejercía «*firmar contratos, establecer conexión con el banco cuando se necesitaba, temas legales, en la DIAN y figuraba*». Aseguró que no rendía informes de su gestión a nadie ni a ella le rendían informes, «*nunca había una asamblea, no había reuniones, los estados financieros se firmaban, pero no se le presentaban a nadie, al banco cuando los pedía*».

Expresó que ITS «*es una sociedad panameña, pero nunca conocí a los socios*», ... «*yo pasaba cuentas de cobro, era por servicios de transporte, no por honorarios, pero no recuerdo si había contrato escrito, ... no tenía horarios, cuando necesitaban un contrato me lo enviaban y yo firmaba, las declaraciones tributarias me las enviaban y yo firmaba, pero no tenía un horario como tal*». Asimismo, manifestó lo siguiente: «*necesitaba liquidez, estaba pasando por un momento crítico y no podía recibir por honorarios,*



*necesitaba recibir el dinero líquido». Su respuesta a la pregunta sobre cuál era la actividad económica que desarrollaba ITS fue: «servicios de telecomunicaciones, ningún otro que yo recuerde. Enchufar cables, mirar antenas, es un tema complejo, era de esos servicios de telecomunicaciones» (ff. 1069 a 1071 caa).*

-La contadora pública de ITS, en testimonio del 23 de junio de 2017, sostuvo que sus funciones consistían en: *«Outsourcing contable, el outsourcing era digitar la información contable: facturas de venta, recibos de caja, facturas de compra, cuentas de cobro, nomina, seguridad social, consignaciones bancarias que iban con el extracto, eso, lo que conforma la contabilidad»* su respuesta a la pregunta si conocía la actividad de la empresa ITS *«la conozco desde el punto de vista contable, es decir, basado en la información que me enviaban, al empresa prestaba servicios generales, en especial servicios técnicos y apoyo de [la] logística para [la] prestación del servicio, o sea, ITS le presta el servicio a una empresa que presta servicios de soporte a empresas que le prestan el servicio de telecomunicaciones. ITS no le presta el servicio a los operadores directamente, es lo que entiendo de cómo se trabajaba. De lo que yo veía en las facturas y los costos y los gastos, en general el objeto final es que la empresa ITS colaboraba una parte en la cadena de todo lo que tiene que hacerse para que la señal de celular se preste. Uno como persona del común dice yo le pago mi factura a Claro o al operador, pero para que esto se dé, tienen que haber muchos pasos, lo que entiendo es que ITS estaba en zonas apartadas»*. su respuesta frente a la pregunta desde cuando funcionaba ITS, respondió *«que yo sepa desde el 2010»*, así también, su respuesta frente a si conocía físicamente las instalaciones *«En el 2014 la dirección que ya di, Cra 75 No 23c 14, si la conocía, allí funcionaba la oficina administrativa La conocía porque en el 2014 vine a Bogotá por un tema que tuve y recuerdo que pase por [la] oficina, me atendió la secretaria; sé que es la dirección y me la sé porque para muchos temas uno tiene que digitar la información. Estuve dos veces que me acuerde la de abril y la de ju[ni]o. Yo no trabajé como tal en la oficina»* (ff. 1076 a 1078 caa).

(xv) Resolución Sanción de Proveedor Ficticio nro.322412019900090 de 29 de julio de 2019, mediante la cual, se declaró como proveedor ficticio a la sociedad ITS, notificado a través de la página de publicación de la Administración tributaria el 20 de agosto de 2019.

A partir de lo anterior, la entidad demandada concluyó la inexistencia de las operaciones entre la actora e ITS. Por su parte, la demandante alega que todas las transacciones están soportadas en facturas de venta que reposan en el expediente, circunstancia que no es controvertida por la Administración.

7- De conformidad con las pruebas anteriormente relacionadas, la Sala encuentra que, contrario a lo aseverado por la apelante, la valoración probatoria efectuada por la Administración y por el tribunal atendió los múltiples hallazgos que reposan en el expediente administrativo. Así, las pruebas documentales contables y los soportes -entre estas las facturas- aportadas por la demandante (punto probatorio v) resultan insuficientes para acreditar la realidad de los servicios adquiridos de ITS, pues como se anunció desde el fundamento jurídico 5, la simulación que concluyó la autoridad obedece a la realidad aparente de las transacciones, conforme se determinó con el conjunto de pruebas indiciarias que fundamentalmente revelaron que ITS no tenía instalaciones físicas y que, algunos de los empleados comunes laboraban para ambas compañías sin haber conocido las instalaciones de aquella empresa (puntos probatorios viii, ix, x, y xiv). Incluso, los presuntos proveedores de ITS fueron declarados ficticios por la demandada (punto probatorio xiii) y con posterioridad ITS también fue declarada proveedora ficticia (punto probatorio xv).

Además, no puede soslayar la Sección que las pruebas dieron cuenta de que el único cliente de ITS fue la actora (punto probatorio, v), puesto que fueron las únicas facturas expedidas por este supuesto proveedor y que, según algunas de las declaraciones juramentadas de empleados y de personas que se encargaban de las funciones administrativas, estos fueron contratados directamente por la demandante y ejecutaban



labores propias de la compañía (puntos probatorios, vii, viii, x, xi, xii, xvi), pese a lo cual, recibían pagos fraccionados entre la actora e ITS, sin conocer ni interactuar con personal o en las instalaciones de esta última. También se identificó que no reportaban actividades ni entregaban documentación a ITS, lo cual contradice los soportes presentados por la sociedad demandante para justificar las facturas de servicios emitidos por ITS, en las que incluso se incluye personal de la actora como parte de la ejecución de la prestación de servicios (puntos probatorios *ibidem*).

Así también, en el expediente incorporado de la compañía ITS al proceso de investigación, se evidenció que, dentro de los soportes de ITS, figuran proveedores no ubicables o declarados ficticios (punto probatorio, xiii) como: «Comercializadora Canaxcol, System Marketing SAS, Servicios Aduaneros Internacionales Impoexport SAS». Adicional a lo anterior, durante el año 2019 en Resolución 322412019900090 del 29 de julio de 2019, (punto probatorio xv), se declaró como proveedor ficticio a ITS. En este contexto, aunque existan facturas formales con requisitos legales (punto probatorio v), al contrastarlas con la realidad material, se demuestra que dichas operaciones no fueron reales.

Súmese que de los puntos probatorios iv, vii, viii, xi, x, xi, xii, xiv -declaraciones juramentadas de empleados- la Sala extracta que, según las investigaciones adelantadas por la DIAN por el año 2016, la demandante contrataba directamente personal para desempeñar funciones relacionadas con su objeto social. Sin embargo, al momento de efectuar los pagos exigía a cada trabajador presentar cuentas de cobro tanto a la demandante como a ITS por la misma labor realizada. Esto sugiere que la sociedad duplicaba el mismo costo con el fin de respaldar facturas emitidas por su proveedor ITS -como fue el caso del ingeniero electrónico-. Asimismo, considerando que en el año 2016 ITS tenía un único cliente y que las condiciones de la presunta operación entre ITS y la actora eran idénticas, se puede concluir que se trataba de una misma operación simulada, evidenciada en los años anteriores investigados. Si bien esto sucedió en otro período del IVA al fiscalizado, esa conducta indiciaria fue reproducida en los subsiguientes bimestres del IVA, pues las pruebas obtenidas (punto probatorio, xiii) revelaron que la compañía ITS formalmente existía, pero materialmente no operaba.

Por las anteriores razones la Sala reafirma que las pruebas fueron adecuadamente valoradas y revelaron la simulación de transacciones de compras, de modo que las glosas cuentan con un sustento probatorio válido y abundante, contra el cual la demandante no aportó pruebas que acreditaran la realidad de los servicios reclamados, más allá de la formalidad de su contabilidad y los soportes. No prospera el cargo. En consecuencia, lo procedente es confirmar la sentencia apelada.

8- Respecto de la sanción por inexactitud, argumenta la actora que esta es improcedente, por no adecuarse la conducta al tipo infractor, lo cual desestimaré la Sala, en tanto se estableció la inclusión de impuestos descontables inexistentes, derivados de operaciones que fueron simuladas, lo cual se enmarca en las conductas descritas como inexactas en el artículo 647 del ET, razón por la que, su imposición en el equivalente al 100% del mayor impuesto se encuentra ajustada a la legalidad. No prospera el cargo de apelación.

9- Finalmente, no se impondrá condena en costas en esta instancia, debido a que no existe prueba de su causación (ordinal 8 del artículo 365 del CGP).

## FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña. Por tanto, queda separado del conocimiento de este proceso.



2. **Confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

*(Firmado electrónicamente)*

**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Aclara voto

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