



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., once (11) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00451-01 (**28873**)
Demandante: OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS – OSC TELECOMS
Demandado: DIAN
Temas: IVA Bimestre 3 de 2015. Rechazo de compras e IVA descontable. Simulación de operaciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 17 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 17 de julio de 2015, OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el bimestre 3 del año 2015, en la que registró un saldo a pagar de \$423.852.000.

Previo requerimiento especial², la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000176 del 13 de mayo de 2019, en la cual desconoció compras e importaciones por \$689.599.000, impuestos descontables por \$110.336.000, determinó el saldo a pagar por impuesto en \$534.188.000 e impuso sanción por inexactitud de \$110.336.000, lo que arrojó un total a pagar de \$644.524.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, decidido de forma negativa por la Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en la Resolución 992232020000083 del 16 de junio de 2020.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:

¹ Expediente digital: índice 2 SAMAI.

² La respuesta a este acto administrativo fue tenida por no válida, al ser presentada por un abogado sin poder para actuar. Folio 7 anexo liquidación oficial.



«**PRIMERA:** Que se declare la nulidad de la resolución No 992232020000083, de fecha 16 de Junio de 2020, la cual decide el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión No. 322412019000176 -IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS AÑO 2015 PERIODO 3, EXPEDIENTE VG20152017000861.

SEGUNDA: Que consecuencia de lo anterior quede en firme la declaración privada presentada de Impuesto Sobre Ventas Año Gravable 2015 periodo 3, con formulario 3001613236987 y radicado No. 9100030589256 registrando un saldo a pagar de \$423.852.000».

Invocó como disposiciones violadas, las que se enuncian a continuación:

Artículo 29 de la Constitución Política y,
Artículos 647, 722, 723, 730-3 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos acusados vulneraron normas superiores y adolecen de falsa motivación, porque las pruebas aportadas (*documentación, órdenes de servicio, facturación, explicaciones*) prueban que las operaciones económicas son reales, y las obligaciones de terceros (*ITS INTERNATIONAL SERVICES SAS*) no son responsabilidad de la contribuyente. A la actora no le compete analizar las relaciones comerciales de ITS con sus proveedores (*COEMA y MARVIA*) y, para prestar sus servicios, no requiere de una infraestructura física, pues los servicios técnicos y de transporte pueden ser subcontratados.

El desarrollo del objeto social de la sociedad *-prestación de servicios de comunicación a diferentes regiones del territorio nacional, incluso en lugares de difícil acceso-*, se requiere mayor mano de obra y, por tanto, la contratación de personal especializado. Asimismo, la mayoría de sus clientes son grandes contribuyentes y su contabilidad cumplió lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993, refleja su realidad económica y está debidamente soportada. No existió un fraude fiscal ni abuso del derecho.

Las facturas presentadas acreditan los requisitos del artículo 771-2 del ET; al final de cada mes la sociedad realizaba cruces de información y, según los anticipos efectuados, pagaba los saldos de cada factura de ITS en un plazo de 30 días por transferencia bancaria.

No procede la sanción por inexactitud, por cuanto la contribuyente no incurrió en las causales sancionables ni actuó con ánimo doloso o defraudatorio.

OPOSICIÓN

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en:

No se violó el debido proceso ni se configuró falsa motivación, porque los actos acusados se sustentaron en hechos probados y la Administración actuó conforme con las facultades que la ley le otorga. Aunque la actora pudo probar la realidad de los hechos económicos declarados, las respuestas y pruebas aportadas, valoradas en debida forma, no desvirtuaron los indicios de inexistencia de las operaciones, la alteración de los registros contables y la simulación detectada.

Como lo reconoce la demandante, el único proveedor en el periodo en discusión fue



ITS y se identificaron las facturas 586 y 593 del 4 de mayo y 1.º de junio de 2015, pero la actora no probó con soportes idóneos la realidad de la operación económica de compras de servicios e impuestos descontables declarados, en razón a que en algunas oportunidades no se emitieron órdenes de servicios para atender a un cliente, como lo indicó el representante legal de la compañía, y las fechas de algunos servicios no coinciden y se facturaban al tercero con posterioridad a la ejecución.

Como algunos empleados de la actora indicaron que fueron contratados para firmar comprobantes contables de carácter interno, las declaraciones tributarias y los estados financieros, los documentos aportados no reflejaban la realidad operacional, y los servicios prestados por ITS a la actora ostentaban una apariencia de realidad, hechos indicativos de la inexistencia de las compras e impuestos descontables declarados.

ITS fue declarado proveedor ficticio mediante resolución del 29 de julio de 2019, lo cual, sumado a los demás indicios, comprueba que las operaciones fueron inexistentes. Además, se corroboró que ITS realizó operaciones con proveedores ficticios, inexistentes o no ubicados (*COEMA* y *MARVIA*).

Procede la sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró operaciones inexistentes, distorsionando la base gravable y causando daño al erario.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

La demanda se admitió por auto del 10 de septiembre de 2021, que dispuso notificar a las partes. Aportada la contestación, en auto del 8 de julio de 2022, se resolvieron las etapas para dictar sentencia anticipada, se decretaron como pruebas las documentales allegadas y se fijó litigio en determinar la legalidad de los actos acusados. Ejecutoriada la providencia se corrió traslado a las partes para alegar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por los siguiente:

La DIAN, mediante indicios, desvirtuó las facturas expedidas por ITS y dio cuenta de que los servicios en estas relacionados eran inexistentes, porque: *i)* el proveedor ITS no tiene apalancamiento financiero; *ii)* las facturas no describen los servicios adquiridos y el valor facturado, que incluye IVA, no relaciona la adquisición de un servicio vinculado a las actividades de la actora; *iii)* las órdenes de compra no tienen firma o autorización del responsable, ni aceptación según el procedimiento de compra establecido por la sociedad y, *iv)* de los soportes de pago no se pudo determinar el beneficiario del mismo. Estos indicios llevaron a desestimar las operaciones de compra y el IVA descontable.

La demandante no desacreditó los hallazgos de la DIAN y se limitó a indicar que los actos demandados se expidieron con indebida valoración probatoria, lo cual no basta para desestimar su presunción de legalidad. Adicionalmente, los proveedores ITS y la Comercializadora Enrique Martínez Herrera SAS (*COEMA*) –proveedor del proveedor–, fueron declarados ficticios mediante resoluciones 322412019900090 y 660 de 2015.



Procede la sanción por inexactitud, por cuanto la actora incluyó impuestos descontables inexistentes en su denuncia privado, conducta tipificada como inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda, y señaló que:

Los actos acusados vulneraron normas superiores y adolecen de falsa motivación, pues se probó que las operaciones económicas son reales y las obligaciones de terceros no son responsabilidad de la sociedad; además, esta no es competente para analizar las relaciones comerciales de ITS con terceros, y para prestar sus servicios no necesita una infraestructura física, por cuanto los servicios técnicos y de transporte eran subcontratados. El desarrollo de su objeto social requiere mayor mano de obra, lo que acarrea la contratación de personal especializado.

La contabilidad cumplió lo dispuesto en el Decreto 2649 de 1993, refleja su realidad económica y está debidamente soportada. No existe fraude fiscal ni abuso del derecho y las declaratorias de proveedor ficticio son posteriores al periodo investigado.

No procede la imposición de la sanción por inexactitud, pues no se incurrió en las conductas sancionables, ni se actuó con ánimo doloso o defraudatorio.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

Comoquiera que no se decretaron pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión (*art. 247 del CPACA*). **Las partes** no se pronunciaron y el **Ministerio Público** solicitó confirmar la decisión de primera instancia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del 2015, presentada por OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si las pruebas presentadas por la demandante demuestran la realidad de sus operaciones, y si hay lugar a imponer sanción por inexactitud.

Para decidir, se advierte que en sentencias del 16 de noviembre de 2023³, del 15 de marzo de 2024⁴ y del 23 de mayo de 2024⁵, la Sala resolvió las controversias suscitadas entre las mismas partes en relación con el impuesto sobre las ventas de los bimestres 3 y 4 de 2014 y 2 de 2016, las cuales, en lo pertinente se reiterarán.

Compras e impuestos descontables

³ Exp. 27659, CP. Wilson Ramos Girón.

⁴ Exp. 27881, CP. Milton Chaves García.

⁵ Exp. 28281, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



El artículo 772-1 del ET establece que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requiere la presentación de facturas con el cumplimiento de los requisitos previstos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 *ib.*, o de documentos equivalentes expedidos con el lleno de los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ejusdem*.

Lo anterior no impide que la Administración ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por ello, si en ejercicio de dicha facultad demuestra la inexistencia de las transacciones, aun cuando la contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos pueden ser rechazados, en cuyo caso, corresponde al interesado desvirtuar los hallazgos de la autoridad fiscal y probar la existencia de sus operaciones.

En ese contexto, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales, en cuanto estos sean compatibles con aquellas, según lo dispuesto en el artículo 742 del Estatuto Tributario; uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria.

Según el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho se considere indicio, debe estar debidamente probado en el proceso; A su vez, el artículo 242 *ib.* dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, conforme a su gravedad, concordancia y convergencia, y a su relación con las demás pruebas del proceso.

La Sección reconoció que un conjunto de indicios contundentes es suficiente para determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, con lo cual se desvirtúa la presunción de veracidad de la declaración. Por ello, ante la contundencia de los indicios, corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que sus operaciones fueron reales.

En el caso concreto, como el desconocimiento de las compras de servicios gravados y de impuestos descontables se sustentó en la «*simulación*» de las transacciones entre la actora y su principal proveedor, se reitera⁶ que dicha figura se enmarca en la libertad probatoria prevista en el artículo 165 del CGP, con lo cual, la eficacia de los medios demostrativos aportados para este fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 del ET).

La DIAN desconoció compras gravadas e impuestos descontables, al determinar que las operaciones entre la actora y su único proveedor en el periodo investigado eran inexistentes, con fundamento en diferentes medios de prueba -*visitas, cruces de información y documentos aportados y recaudados en sede administrativa*-.

Las compras y los impuestos descontables rechazados corresponden a los servicios que supuestamente prestó ITS y que estaban respaldados en estas facturas:

No. de factura	Fecha	Concepto	Compra de servicios	IVA descontable
586	04/05/2015	"Servicios generales mes de abril de 2015"	\$372.138.718	\$59.542.195
593	1/06/2015	"Servicios generales mes de mayo de 2015"	\$317.460.550	\$50.793.688
TOTAL			\$689.599.268	\$110.335.883

⁶ 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.



Ahora bien, de las indagaciones adelantadas por la DIAN se determinó que:

Según certificado de existencia y representación legal, el 1.º de noviembre de 2018, OSC Seguridad y comunicaciones Ltda., se constituyó mediante Escritura Pública 3243 del 7 de diciembre de 1999, otorgada en la Notaría 30 de Bogotá. Por Acta 21 de junta de socios del 17 de noviembre de 2009, inscrita el 9 de diciembre de 2009, la sociedad cambió su nombre a *OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS - OSC TELECOMS*, cuyo objeto social consiste en: «*actividades de diseño, comercialización, importación, desarrollo, instalación, optimización, servicio de mantenimiento de redes y telecomunicaciones de redes fijas y móviles, diseño, comercialización, importación, desarrollo, servicio y mantenimiento de sistemas de seguridad; importación y venta de toda clase de componentes eléctricos y electrónicos; servicios de ingeniería eléctrica y electrónica; desarrollo, implementación de software y productos relacionados y prestación de servicios de seguridad electrónica*». En el RUT, la sociedad registró la actividad económica principal 6190 -*OTRAS ACTIVIDADES DE TELECOMUNICACIONES*-, y como actividad secundaria la 8020 -*ACTIVIDADES DE SERVICIOS DE SISTEMAS DE SEGURIDAD*-⁷.

La DIAN inició investigación a la demandante por el bimestre en discusión, para lo cual trasladó las pruebas recaudadas en la investigación por el impuesto de renta de otros periodos de la contribuyente, donde se practicaron inspecciones contable y tributaria.

En las visitas realizadas con ocasión del Auto de Verificación o Cruce 322402017001188 del 3 de abril de 2017, se aportaron las facturas 586 y 593 expedidas por ITS, por servicios generales de abril y mayo de 2015, órdenes de compra a ITS, solicitudes de servicio de transporte y movilidad, soportes de pago, comprobantes de egreso, detalle de IVA del bimestre 3 de 2015, balance de comprobación del 1.º de mayo al 30 de junio de 2015, balance de terceros, copia del libro auxiliar de las cuentas contables PUC 4155 -*Ingresos operacionales actividades inmobiliarias, empresariales y de alquiler*-, 42 -*Ingresos financieros* y 2408 -*IVA generado*-, que registran las partidas asociadas al proveedor ITS, así:

FACTURA	CUENTA PUC	VENTAS REALIZADAS POR ITS	TOTAL IVA DESCONTABLE FACTURADO POR ITS	%	FOLIOS
FAC 586	24080203 - IVA / SERVICIOS 16%	\$372.138.718	\$59.542.195	44,25%	1364 - 1367
FAC 593	24080203 - IVA / SERVICIOS 16%	\$317.460.550	\$50.793.688	37,75%	1364 - 1367
TOTAL		\$689.599.268	\$110.335.883	82,00%	

No obstante, los soportes aportados no evidenciaron qué tipo de servicios fueron adquiridos, en tanto el valor total facturado, que incluye el IVA generado, no discrimina la adquisición de un servicio que se pueda relacionar con las actividades económicas de las partes que conforman la relación económica. Las órdenes de compra no contienen firma, autorización del personal responsable, ni acta de aceptación conforme al procedimiento establecido por la misma demandante y las órdenes de compra que soportan las facturas se expidieron con posterioridad a la factura.

En cuanto a los pagos relacionados con la factura 586 del 4 de mayo de 2015, reposan en el expediente los siguientes comprobantes de egreso:

⁷ Folio 2 CA.



COMPROBANTE EGRESO	FECHA PAGO	VALOR PAGADO	FOLIO
18097	03/07/2015	\$18.684.668	135
18111	06/07/2015	\$30.000.000	136
18125	07/07/2015	\$8.000.000	137
18160	14/07/2015	\$24.000.000	138
18161	15/07/2015	\$3.300.000	139
18165	15/07/2015	\$79.110.696	140
18942	23/09/2015	\$15.000.000	141
18997	29/09/2015	\$20.000.000	142
19053	02/10/2015	\$15.000.000	143
19057	06/10/2015	\$6.000.000	144
19060	05/10/2015	\$29.000.000	145
19064	08/10/2015	\$168.700.000	146
TOTAL PAGADO		\$416.795.364	

De la factura 593 obran los siguientes comprobantes de egreso:

COMPROBANTE EGRESO	FECHA PAGO	VALOR PAGADO	FOLIO
18064	01/07/2015	\$97.000.000	154
18297	22/07/2015	\$19.163.524	156
18319	23/07/2015	\$2.000.000	155
18327	24/07/2015	\$22.000.000	157
18355	28/07/2015	\$10.000.000	158
18360	31/07/2015	\$20.000.000	159
18382	03/08/2015	\$139.000.000	160
18398	05/08/2015	\$36.000.000	161
18399	06/08/2015	\$7.000.000	162
18434	10/08/2015	\$3.392.292	163
TOTAL PAGADO		\$355.555.816	

Al verificar los soportes de pago referidos, se advirtió que se limitaron a extractos bancarios de los que no es posible establecer quién es el beneficiario de los pagos.

Mediante Auto de Organización 004303 del 20 de junio de 2018, se trasladaron pruebas del expediente VG 2014 2017 739, por el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2014 de la sociedad OSC TELECOMS, de la que se aportaron declaraciones juramentadas de tres empleados que manifestaron haber trabajado para OSC pero cuyo salario era pagado parcialmente por OSC y por ITS⁸. Por ello, la DIAN concluyó que esos empleados *i) fueron contratados por OSC TELECOMS y el pago se hacía previa presentación de dos cuentas de cobro: una para OSC TELECOMS y otra para ITS, pero quien supervisaba y a quien le reportaban era a la demandante; ii) dicen que no conocieron oficina alguna de ITS, por lo que los contratos con ese proveedor los firmaban en las oficinas de OSC TELECOMS y, iii) el lugar de trabajo reportado correspondía a sitios de trabajo diferentes a los de OSC o ITS.*

Por lo anterior, la Administración concluyó que los servicios que dieron lugar a las facturas expedidas por ITS a OSC TELECOMS, fueron prestados por personal vinculado a esta última como empleados o contratistas, lo que refleja que la operación que se pretende respaldar con esas facturas carece de existencia material.

Adicionalmente, se advirtió que la demandante tenía un procedimiento especial de contratación, y que sus proveedores ejecutaban tres clases de labores por áreas: logística, servicio técnico y servicios de transporte; no obstante, en relación con los servicios contratados con ITS, el procedimiento se ignoró completamente. Al efecto, se tomó el testimonio del tercero relacionado en la orden de servicio OS-OSC-0101 al proveedor ITS, para que brindara información sobre el proceso de compras de OSC, del que se obtuvo la siguiente información:

⁸ Vero folio 19 anexo a la liquidación oficial.



PREGUNTADO: ¿Qué tipo de contrato tiene con la sociedad OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS, desde que fecha inició labores con ellos, qué cargos ha desempeñado desde ese momento y describa sus funciones por cada uno de ellos?

RESPUESTA: Durante el año 2015 tenía un contrato a término indefinido, entré el 18 de abril de 2013 y renuncié el 24 de julio de 2015, ingreso nuevamente a la empresa en julio de 2017. El cargo que desempeñé desde el 2013 hasta el 2015 fue analista de contabilidad, las funciones eran elaboración de conciliaciones bancarias, registros de facturas de compra, registro de impuestos, manejo de caja menor, revisión de facturas de venta, expedición de certificados de prestación de servicios, elaboración de certificados de retención en la fuente, registro del manejo de la cuenta de anticipos, elaboración de órdenes de compra.

PREGUNTADO: ¿Quién le suministraba la información para elaborar las órdenes de servicio?

RESPUESTA: El recibía información de manera interna por quien realizaba las contrataciones, no recuerdo exactamente la persona.

PREGUNTADO: Respecto a la elaboración de las órdenes de servicio que dan soporte a las facturas emitidos por la sociedad ITS SAS ¿qué información le suministraban para la elaboración de las mismas?

RESPUESTA: Para la elaboración de las órdenes de compra le enviaban la información que debían contener las mismas, tales como: número de personas, valores, días para la prestación del servicio y un cuadro que contenía la información de las personas que prestaban el servicio.

PREGUNTADO: ¿Coordinaba usted con algún empleado de ITS SAS la correcta elaboración de las órdenes de servicio?

RESPUESTA: La elaboración de las órdenes de compra eran coordinadas con Yeimi (no recuerdo el apellido) quien trabajaba con ITS SAS, lo anterior se hacía telefónicamente y por correo. Entiéndase la palabra coordinada a: Lo facturado debe ser lo que corresponde a lo solicitado y a la labor o trabajo que en efecto se realizó.

PREGUNTADO: ¿Tiene o ha tenido vínculo con otra empresa diferente mientras labora para OSC TELECOMS & SECURITY SOLUTIONS SAS?

RESPUESTA: No, en ninguna otra empresa.

A partir del referido testimonio, la DIAN concluyó que:

«a pesar de existir un procedimiento de compra definido, que detalla los pasos para la adquisición de bienes y servicios, con formalidades documentales, los mismos no fueron entregados por parte de la investigada (como las cartas de intención, órdenes de compra con formato autorizado, aprobación de órdenes, correo de notificación de orden de compra, seguimiento de compra, remisión del servicio no expedientes relativos); adicional a esto, quien responde señala que coordinaba telefónicamente con alguien de ITS que lo facturado correspondieran al servicio brindado.

Adicional a esto, llama la atención que, las fechas de las órdenes de servicio investigadas tienen las mismas fechas de aceptación:

FACTURA	FECHA	ORDEN DE SERVICIO	FECHA	ACTA ACEPTACION
586	04/05/2015	OS-OSC-05-01	03/05/2015	03/05/2015
593	01/06/2015	OS-OSC-05-02	31/05/2015	31/05/2015

».

Mediante el Auto de Organización 004303 del 20 de junio de 2018, se trasladó a la investigación el Requerimiento Especial 32240201700035 del 4 de marzo de 2017 por el Impuesto de Renta y Complementarios año gravable 2015, en el cual se estableció:

- Que la investigada ni sus proveedores presentaron pruebas contundentes de las operaciones solicitadas como costo de ventas por la suma de \$6.206.587.849, teniendo en cuenta que OSC no detalló los códigos de los servicios pagados a ITS y que, por estos mismos códigos, ITS facturó no solo servicios de telecomunicaciones, sino también servicios generales y transporte; se presentaron actas de aceptación de servicios con inconsistencias de fechas de ejecución y prestación, no se mostraron pruebas de los sitios en los cuales fueron prestados los servicios, no se presentaron las pruebas de pago a ITS, se presentaron cambios en el domicilio durante el proceso de investigación que no permitieron el desarrollo normal de las visitas de cruce de información y no se presentó la totalidad de la información requerida para verificar la trazabilidad de las operaciones.
- De igual forma, el tercero ITS no presentó pruebas sobre la trazabilidad y ejecución de los servicios prestados a OSC y pagados a COEMA SAS, al justificar la no entrega de la totalidad de la información alegó un hurto de la contabilidad; no presentó acta de aceptación de servicios por COEMA SAS, no presentó pruebas de



- pago directo a su proveedor, no contaba con logística para manejar inventarios, ni con apalancamiento financiero y, además, la Administración probó que las personas naturales que prestaban servicios estaban en la nómina tanto de ITS como de OSC.
- El tercero COEMA SAS no presentó contabilidad ni documentos soporte de las operaciones con ITS, con fundamento en un presunto hurto; al indagar al representante legal de COEMA sobre las operaciones con ITS, manifestó que en tales operaciones no hubo movimiento de dinero y se advirtió que este tercero no contaba con capacidad logística y financiera que soportara las operaciones contables registradas por ITS.

Mediante el Auto de Organización 005641 del 21 de agosto de 2018 se trasladó a la investigación el Requerimiento Especial 322402018900006 del 5 de abril de 2018, por el impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2015, en el que se estableció que, al ser declarada la sociedad *COMERCIALIZADORA ENRIQUE MARTINEZ HERRERA SAS-COEMA SAS* proveedor ficticio, al ser el principal proveedor de servicios de ITS, y que a su vez los ingresos de ITS corresponden a costos de OSC, los costos desconocidos provinieron de una actividad de intermediación originados del proveedor declarado ficticio, siendo rechazados por la DIAN.

Asimismo, se advirtió que ITS no contaba con apalancamiento financiero, no fue reportado por los supuestos proveedores y no mostró un ciclo económico de adquisición de bienes y servicios para poderlos vender a la demandante.

Cabe precisar que, en el marco de la investigación, se trasladó el expediente HI 2016 2018 1256, correspondiente a *ITS INTERNATIONAL SERVICES SAS* por el impuesto de renta del año 2016, en el cual se formuló Pliego de Cargos 322402019000067 del 5 de abril de 2019, para la declaración de proveedor ficticio, el cual señala:

«3.5 Operaciones con proveedores ficticios, inexistentes o no ubicados.

Según registros auxiliares simples de la sociedad ITS INTERNATIONAL SERVICES SAS, realizó operaciones con el tercero SERVICIOS ADUANEROS IMPOEXPORT SAS POR VALOR DE \$1.494.900.000, EN EL RUBRO 733550 – “Transporte, fletes y acarreo” el cual no fue ubicado y por tanto no se pudo comprobar las operaciones realizadas (folios 936-974 y 968-977). Con la sociedad COMERCIALIZADORA CANAXCOL reportó servicios técnicos, tercero que ha sido declarado por la administración tributaria como Proveedor Ficticio, según Resolución No. 322412018900146 de 22 de noviembre de 2018 (folios 1520-1532). Con el tercero SYSTEM MARKETING S.A.S. ITS reporta operaciones por servicios técnicos según auxiliar simple en fecha 11 de febrero de 2019, (folio 1515) del Registro Único Tributario de la sociedad SYSTEM MARKETING S.A.S. se encuentra suspendido en razón a que presentó causales que no permitieron su ubicación. Folio 1513-1514.

Los anteriores hechos demuestran que de acuerdo a las reglas de la sana crítica, que las operaciones de compra por parte del tercero investigado no existieron, los cuales terminan por representar operaciones facturadas a clientes. Lo que existe es 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, tal como lo señala la sentencia C-15 de 1.993 (Folio 1917-1918)».

Posteriormente, mediante Resolución Sanción 900090 del 29 de julio de 2019, ITS fue declarada proveedor ficticio, conforme con el artículo 671 literal a) del ET.

En ese contexto, al margen de su calificación como proveedor ficticio, los hallazgos de las diligencias señaladas constituyen indicios contundentes sobre la falta de capacidad operativa, logística y financiera de *ITS INTERNATIONAL SERVICES SAS* para prestar



servicios de telecomunicaciones y, por tanto, de la inexistencia de las operaciones de servicios declaradas.

Las pruebas reseñadas en los actos demandados y los indicios recaudados demuestran que la compra de servicios de *OSC TELECOMS* a *ITS* no es real ni se soporta en los documentos allegados. Asimismo, y aunque ello no constituyó la razón determinante del rechazo, *ITS*, a la fecha de expedición de la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración, ya había sido declarada proveedor ficticio mediante la Resolución Sanción 900090 del 29 de julio de 2019.

Además, se reitera que, si bien las facturas se erigen como documentos necesarios para aceptar la procedencia de costos y deducciones, conforme al artículo 771-2 del ET, los datos allí consignados admiten prueba en contrario. Así, se advierte que la documentación de los hechos económicos, a través de sus respectivos soportes y registros contables, pueden dar cuenta de la realidad formal de la operación, pero no le impiden a la Administración desplegar sus competencias a fin de verificar si los hechos documentados efectivamente se materializaron.

Se concluye entonces que no es cierto que la *DIAN* y el *a quo* valoraran indebidamente las pruebas del proceso, pues de acuerdo con las reglas de la sana crítica la operación de compra de servicios al proveedor no existió. Lo que se presentó fue una simulación para obtener un beneficio fiscal reflejado en un menor impuesto a pagar, demostrada mediante indicios, que en su conjunto y por su «pluralidad, gravedad, precisión y conexión» con las demás pruebas del expediente, demuestran la inexistencia o simulación de las operaciones de compraventa entre la sociedad demandante y el proveedor relacionado.

Así pues, la sociedad demandante no demostró, por otros medios, las operaciones que afirma haber realizado con *ITS*, y no logró desvirtuar la presunción de legalidad que ampara a los actos acusados, como era su carga en virtud del artículo 167 del CGP.

Además, se reitera que⁹ en los procesos de fiscalización no se pretende exigir a la contribuyente obligaciones adicionales a las establecidas por la ley, y menos respecto de sus proveedores; por el contrario, el deber de la Administración radica en verificar la realidad de las operaciones.

En consonancia con lo anterior, se considera procedente la sanción por inexactitud, porque la contribuyente registró en su declaración compras e impuestos descontables inexistentes, lo cual derivó en un menor impuesto a cargo, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Bajo las anteriores consideraciones, se confirmará la sentencia apelada del 17 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹⁰, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

⁹ Entre otras, sentencia del 15 de octubre de 2020, Exp. 23974, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se*



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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 17 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».