



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

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., cinco (5) de octubre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2018-00627-01 (27040)  
**Demandante:** ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA SAS  
**Demandado:** DIAN  
**Temas:** Renta 2014. Gasto por adquisición de fianzas

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

**ANTECEDENTES**

El 17 de abril de 2015, *ANDAMIOS ANDERSON DE COLOMBIA SAS -Hoy ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA SAS-*, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014, corregida el 24 de septiembre de 2015 y el 9 de agosto de 2016, en la que registró gastos operacionales de administración de \$19.940.959.000, otras deducciones por \$6.745.904.000, impuesto a cargo de \$2.569.302.000, y total saldo a favor de \$1.438.951.000<sup>1</sup>.

El 22 de agosto de 2016, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial 322402016000140<sup>2</sup>, respondido oportunamente el 21 de noviembre de 2016.

El 23 de mayo de 2017, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes<sup>3</sup> expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000033<sup>4</sup>, en la cual disminuyó los gastos operacionales de administración a \$12.440.894.000, otras deducciones a \$6.161.805.000<sup>5</sup>, liquidó impuesto a cargo en \$4.590.343.000, impuso sanción por inexactitud de \$2.021.041.000<sup>6</sup>, y fijó el total saldo a pagar en \$2.603.131.000. El rechazo de los gastos operacionales de administración por adquisición de fianza se sustentó en que el contribuyente «no expuso ni demostró con pruebas documentales cuál es el “contrato de fianza” ni en qué consiste la operación principal de la mencionada fianza».

<sup>1</sup> Fl. 2477 ca.

<sup>2</sup> Fl. 2542 a 2557 ca.

<sup>3</sup> Mediante Resolución 000076 del 1 de diciembre de 2016, se calificó a la demandante como Gran Contribuyente.

<sup>4</sup> Fls. 2649 a 2667 vto. ca.

<sup>5</sup> Esta glosa no fue debatida.

<sup>6</sup> Sanción del 100 %.



Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido en la Resolución 004452 del 7 de junio de 2018<sup>7</sup>, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión, al precisar que existen indicios que, analizados en conjunto, demuestran la inexistencia de la operación de adquisición de fianzas.

## DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones<sup>8</sup>:

### «VII. PRETENSIONES

1. *Declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412017000033 de fecha 23 de mayo de 2017.*
2. *Declare la nulidad de la Resolución No. 004452 de fecha 07 de junio de 2018.*

*Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi poderdante y, por lo tanto:*

- a) *Se declare la firmeza de la liquidación privada que ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA SAS presentó en forma virtual con formulario No. 1110606316194 y No. Electrónico 91000369605260;*
- b) *Se continúe con el proceso de devolución radicado con el formulario No. 108001324467 del saldo a favor correspondiente a la declaración de renta 2014;*
- c) *Se condene en costas a la demandada».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 4, 6, 29, 83, 95-9, 229, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 3, 42 y 137 de la Ley 1437 de 2011
- Artículos 167 y 176 del Código General del Proceso
- Artículos 107, 617, 618, 647, 742, 743, 771-2, 772, 773, 774 y 776 del Estatuto Tributario

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

La Administración desconoce el debido proceso y el derecho de defensa, porque las pruebas aportadas para demostrar la procedencia de los gastos operacionales de administración *-por fianzas adquiridas a AFIANCOL<sup>9</sup>-* son idóneas, pertinentes y conducentes, y las facturas aportadas cumplen los requisitos legales y están sustentadas en la contabilidad de la sociedad.

Se valoraron indebidamente las pruebas del proceso *-contratos de fianza, registros internos, registros contables, contratos con CBI Colombiana SA-*, que comprueban que los contratos celebrados fueron de fianza y no de seguros, como lo afirma la Administración.

<sup>7</sup> Fls. 3122 a 3134 ca.

<sup>8</sup> Fls. 131 a 132 c.p. 14.

<sup>9</sup> Compañía Colombiana de Créditos y Fianzas SAS.



Si bien las facturas expedidas por *AFIANCOL* no acreditaron el requisito del literal h) del artículo 617 del Estatuto Tributario, no se genera el desconocimiento de la deducción, por no ser un requisito establecido en el artículo 771-2 *ib.*

La DIAN se basó en indicios para rechazar la deducción debatida, que solo sirven de medio probatorio cuando se trata de la inexistencia o simulación de una operación, lo cual no ocurrió, pues la DIAN reconoce expresamente la realidad de la transacción celebrada entre la contribuyente y *AFIANCOL*, aunque considera que se trata de un contrato de seguros y no de fianza.

Los actos acusados afirmaron que el gasto no procede por haberse pagado a un tercero -*Global Securities SA Comisionista de Bolsa*- y no a *AFIANCOL*, desconociendo que la erogación está soportada en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, que no contempla que el pago pierda eficacia por hacerse a un tercero. El hecho de que *AFIANCOL* no estuviera autorizada para expedir pólizas de seguros es irrelevante, porque los contratos discutidos son de fianza y, si el tercero *AFIANCOL* no presentó declaración de renta por el año 2014, ello no es causal para rechazar el gasto que se debate.

Las fianzas expedidas por *AFIANCOL*, denominadas «*perjuicios a terceros derivados de contratos de cumplimiento*», corresponden a las obligaciones adquiridas con ocasión de los contratos suscritos con CBI Colombiana SA para la distribución, compra y venta de andamios industriales para construcción.

El gasto cumple el requisito de necesidad, sin que sea obligatorio para la contribuyente, a efectos de acreditar el criterio comercial de la operación, demostrar en un documento la intención que tuvo al momento de adquirir las fianzas.

No procede la sanción por inexactitud, comoquiera que las cifras declaradas corresponden a operaciones reales que se demostraron en el expediente y, en todo caso, tampoco hay lugar a la sanción porque la diferencia se deriva de una interpretación razonable del derecho aplicable.

## OPOSICIÓN

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

Como no existe correspondencia entre los soportes (*pólizas*) y los registros contables -*que no reflejan la situación real de la sociedad*-, no se le puede otorgar valor probatorio a la contabilidad, por incumplir los requisitos del artículo 744 del Estatuto Tributario. Se probó que la operación de aseguramiento no fue real y que la documentación que aportó el tercero *AFIANCOL* no demuestra su existencia.

Las pruebas de la contribuyente se valoraron debidamente, y la sociedad que expidió la póliza (*AFIANCOL*) impidió a la Administración cotejar sus registros contables para verificar las operaciones de aseguramiento debatidas. La certificación de revisor fiscal aportada por *AFIANCOL* no se considera plena prueba, por no tener nivel de detalle, ni relacionar libros, cuentas o asientos respecto de los hechos a demostrar.

Aunque se afirmó que las facturas para acreditar la expensa no acreditaron el requisito del literal h) del artículo 617 del Estatuto Tributario, esta no fue la razón para negar la deducción, sino los indicios que demostraron la inexistencia de la operación y que,

3



analizados en conjunto, son un medio de prueba admisible que permite concluir que la operación de aseguramiento celebrada con *AFIANCOL* no fue real.

Los pagos a Global Securities SA - Comisionista de Bolsa, no tienen conexión con el hecho debatido, y la demandante no acreditó, en virtud de la carga que le correspondía, por qué realizó el pago a un tercero con quien no tenía relación comercial ni contractual.

Como los acuerdos aportados tienen características de un contrato de seguros, y no de uno de fianza, al margen de la denominación que se les dé, debe verificarse su esencia para determinar la naturaleza del negocio jurídico. *AFIANCOL* no podía amparar, mediante contrato de seguros riesgos derivados de la celebración de contratos de la demandante con CBI Colombiana SA, pues no estaba autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Si bien la operación se registró contablemente, las facturas no necesariamente indican la existencia de la operación de afianzamiento, que debe observarse desde su sustancia económica.

Conforme a las cláusulas pactadas, los contratos con CBI Colombiana SA estaban amparados por pólizas de seguros y por garantías prestadas por bancos, sin que fuera necesario el afianzamiento debatido.

Procede la sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró deducciones improcedentes que derivaron en un menor impuesto a cargo, circunstancia que constituye inexactitud sancionable, sin que se presente diferencia de criterios, pues se demostró que las operaciones cuestionadas fueron irreales.

## TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Mediante auto del 15 de octubre de 2020, el *a quo* prescindió de la audiencia inicial, incorporó al proceso las pruebas aportadas por las partes y negó las peticiones por la demandante. En providencia del 30 de septiembre de 2021 fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos demandados y corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que alegaran de conclusión y rindieran concepto, respectivamente.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las consideraciones que se resumen a continuación:

La DIAN valoró adecuadamente las pruebas del expediente, y el rechazo de la deducción no se justificó en el incumplimiento de los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, sino en la inexistencia de la operación de adquisición de fianzas, que fue probada mediante indicios. La jurisprudencia del Consejo de Estado precisó que una serie de indicios analizados en conjunto pueden determinar la simulación de las operaciones.

La certificación del revisor fiscal de *AFIANCOL* no cumple los requisitos legales y jurisprudenciales para ser admitida como plena prueba, pues no cuenta con grado de



detalle sobre los asientos contables de la contribuyente y, por tanto, analizada en conjunto con los demás medios probatorios, no acredita la existencia de la operación.

La DIAN demostró que *AFIANCOL* no prestó aseguramiento a la demandante, porque: *i)* no permitió cotejar sus registros contables; *ii)* el pago no se hizo a quien expidió las pólizas, sino a un tercero -*Global Securities*- con el que no se demostró vínculo comercial; *iii)* *Global Securities* afirmó que su cliente es la Compañía Interamericana de Fianzas SA, y no *AFIANCOL*, sin que se explicaran o demostraran los detalles del pago; *iv)* los contratos aportados no son de fianza, sino de seguros, y *AFIANCOL* no estaba autorizada por la Superintendencia Financiera para expedirlos y, *v)* *AFIANCOL* era omisa en renta, retención en la fuente y CREE, y solo tenía un patrimonio de \$400.000.000, lo que sugiere falta de solvencia financiera para asegurar las obligaciones contraídas con la demandante. La actora tampoco expuso ningún argumento ni aportó pruebas para determinar cuál era la obligación principal cubierta con la fianza, pese a la carga que le correspondía.

Procede la sanción por inexactitud, pues los datos declarados no son veraces ni correspondían a la operación económica, sin que exista diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable. No se condena en costas, pues no se demostraron.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

El Tribunal no valoró debidamente las pruebas del proceso, conforme a los principios de unidad de la prueba y de sana crítica. No se verificaron los medios de prueba aportados para establecer la verdad de los hechos, ni se practicaron las pruebas pedidas, transgrediendo el debido proceso de la demandante.

No es cierto que la única prueba de soporte de la operación es la certificación del revisor fiscal de *AFIANCOL*, que fue aportada por el tercero. Al proceso se incorporaron, entre otras, la certificación de existencia y representación de Anderson Services Colombia SAS, copia de las facturas expedidas por las fianzas adquiridas, copia de los contratos de fianza 4050, 4062 y 4084, notas de cobertura internacional del reaseguro internacional de las fianzas y dictamen de la revisora fiscal de *AFIANCOL*.

El hecho de que la DIAN no pudiera cotejar la contabilidad de *AFIANCOL* no tiene la entidad de afectar a Anderson Services, y tampoco existe evidencia de que esa compañía fuera declarada proveedor ficticio o insolvente.

No se entiende por qué el *a quo*, pese a que afirma que *Global Securities SA -Comisionista de Bolsa-*, admite haber recibido pagos de Anderson Services por cuenta de *AFIANCOL*, quien era cliente de la comisionista de bolsa, concluye que no existía vínculo contractual o lógica comercial en la operación. Tampoco puede el Tribunal exigir contrato alguno como prueba del vínculo entre *AFIANCOL* y *Global Securities*, lo que significaría establecer una tarifa legal para probar los pagos a nombre y por cuenta de terceros.

Los contratos discutidos son de fianzas y no de seguros; una interpretación distinta vulnera el principio de la autonomía de la voluntad. Adicionalmente, al analizar los contratos de fianza, se observa que cumplen los requisitos para conformar un acuerdo de voluntades válido -*capacidad, consentimiento, objeto y causa lícita*-.



No se comparte que el Tribunal cuestione la solvencia financiera de *AFIANCOL* para responder por las fianzas expedidas, pues se probó que los contratos estaban respaldados internacionalmente bajo la modalidad de *fronting*, a través del sindicato de LLOYD'S, con lo cual el patrimonio de *AFIANCOL* no se vería comprometido. Se deben valorar las notas de cobertura internacional emitidas por *VAINDER*, sociedad de corretaje de reaseguros, en las que aparece la distribución del riesgo entre los miembros del citado sindicato, que goza de reconocimiento mundial en el negocio de reaseguros con presencia en más de 200 países. Además, si *AFIANCOL* no cumplía sus obligaciones fiscales, no es razón para rechazar la deducción declarada.

El hecho de que se contabilizara la fianza como un seguro pagado por anticipado, no significa legal, ni contablemente que se trate de una póliza de seguros.

El *a quo* no tuvo en cuenta que los ingresos operacionales de la contribuyente aumentaron en un 283 %, generados principalmente por los contratos celebrados con CBI Colombiana, los cuales dieron origen a las fianzas discutidas, que se contrataron por la exigencia comercial de contar con una garantía que protegiera a la sociedad en caso de que se produjera un incumplimiento de los contratos.

La sentencia apelada incurre en defecto sustantivo por no haber sido motivada de forma suficiente, en tanto no valoró las pruebas ni los argumentos de la actora y no formuló argumentos diferentes a los planteados por la demandada. Tampoco se justificó la razón para no acceder a las pruebas solicitadas, lo que conllevó a emitir una sentencia carente de fundamentos jurídicos.

No procede la sanción por inexactitud, pues la deducción se deriva de operaciones reales que no fueron debidamente valoradas. Y, en caso de existir diferencia de criterios, el monto declarado es real, con lo cual tampoco hay lugar a imponerla.

## TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** no se pronunció sobre el recurso de apelación dentro del término del artículo 247-4 del CPACA. El **Ministerio Público** no conceptuó.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Asunto previo

El Magistrado Wilson Ramos Girón manifestó impedimento para conocer del proceso, bajo la causal establecida en el numeral 12 del artículo 141 del Código General del Proceso<sup>10</sup>, al haber actuado como apoderado de la parte demandante.

La Sala encuentra configurada la causal invocada y declara fundado el impedimento, por lo que lo separa del conocimiento del asunto. Comoquiera que existe *quorum* para decidir, no se ordenará sorteo de conjuez, en los términos del artículo 128 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

<sup>10</sup> «Son causales de recusación las siguientes: (...) 12. Haber dado el juez consejo o concepto fuera de actuación judicial sobre las cuestiones materia del proceso, o haber intervenido en este como apoderado, (...)»



Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de *ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA SAS*, por el año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si proceden los gastos operacionales de administración por adquisición de fianzas y la sanción por inexactitud.

La demandante sostiene que los gastos operacionales de administración, por concepto de contratos de fianza suscritos con la Compañía Colombiana de Créditos y Fianzas SAS -*AFIANCOL*- (\$7.500.065.000), son procedentes, pues cumplen los requisitos de la legislación civil, se derivan del principio de autonomía de la voluntad y están debidamente soportados (*facturas, contratos de fianzas, respaldo internacional bajo modalidad de fronting*), y que el Tribunal valoró indebidamente las pruebas aportadas para tal fin.

Por su parte, la DIAN rechaza dicho gasto, porque: *i)* los contratos celebrados son de seguros y no de fianza, y *AFIANCOL* no estaba autorizada por la Superintendencia Financiera para expedir pólizas de seguros; *ii)* no fue posible cotejar la contabilidad y los registros contables de *AFIANCOL*; *iii)* no se explicó por qué los pagos se efectuaron a través del comisionista de bolsa Global Securities, y en nombre de un tercero diferente a *AFIANCOL* -*Compañía Interamericana de Fianzas SA*- y, *iv)* *AFIANCOL* era omisa en renta, reafuente y CREE, y no tenía solvencia financiera para cumplir las obligaciones contraídas con Anderson Services.

El Tribunal consideró que los indicios evidenciados por la Administración demuestran que la operación de adquisición de fianza no fue real, y que las pruebas de la demandante no acreditaron lo contrario.

### **Desconocimiento de deducciones - Prueba**

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 617, literales b), c), d), e), f) y g), y 618 del Estatuto Tributario, sin que ello impida que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. Por tal razón, si en ejercicio de la referida facultad logra probar la inexistencia de las transacciones, aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los gastos son rechazados.

En el procedimiento tributario la Administración puede comprobar la realidad de los hechos declarados, y el declarante tiene la carga de controvertir la labor de la autoridad fiscal. Es por eso que, una vez desvirtuados por la autoridad fiscal los datos registrados en la declaración tributaria, al contribuyente corresponde la carga de demostrar la realidad de sus operaciones.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba previstos en las leyes tributarias o en la legislación procesal, en cuanto estos sean compatibles con aquellas, como lo dispone el artículo 742 del Estatuto Tributario. Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria.

Conforme con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, el hecho indiciario debe estar debidamente probado en el proceso. Entre tanto, el artículo 242 *ib.* dispone que el juez debe apreciar los indicios



en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, así como su relación con las demás pruebas que existan en el proceso.

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

En el caso concreto, la demandante suscribió contratos de fianza con la Compañía Colombiana de Créditos y Fianzas - *AFIANCOL*; no obstante, la Administración señaló que, en esencia, se trataba de contratos de seguros, y que *AFIANCOL* no tenía autorización legal para suscribir este tipo de contratos.

Conforme a los artículos 2361 y siguientes del Código Civil, el contrato de fianza implica una obligación accesoria, en la cual, una o más personas responden respecto de una obligación ajena, comprometiéndose con el acreedor a cumplirla en todo o parte, ante el incumplimiento del deudor principal, lo cual supone la preexistencia de una obligación principal. Por su parte, el contrato de seguros se regula en los artículos 1036 y siguientes del Código de Comercio, que lo definen como un contrato consensual, bilateral, oneroso, aleatorio y de ejecución sucesiva, cuyos elementos esenciales son el interés asegurable, el riesgo asegurable, la prima o precio del seguro y la obligación condicional del asegurador.

En los actos demandados, la DIAN enlistó los siguientes indicios:

- Las facturas presentan inconsistencias, no guardan correspondencia con los comprobantes de egresos y en general con la contabilidad de la contribuyente, y la fianza 4079 hace referencia a dos facturas de compra diferentes.
- Las facturas no contienen nombre o razón social, ni NIT de quien expide la factura, incumpliendo el literal h) del artículo 617 del Estatuto Tributario.
- El pago supuestamente realizado para cancelar las fianzas debatidas se hizo mediante consignación en la cuenta de Global Securities SAS, tercero con quien no se hizo la transacción.
- En respuesta al requerimiento ordinario, Global Securities afirmó no tener vínculos ni haber realizado operaciones con Anderson Services Colombia SAS, y que este último le realizó el pago a través de la Compañía Interamericana de Fianzas SA.
- No existe contrato entre Compañía Interamericana de Fianzas SA y *AFIANCOL*, que es quien vende las fianzas.
- Al verificar el RUT y Certificado de Existencia y Representación de la Compañía Colombiana de Créditos y Fianzas -*AFIANCOL*- y la Compañía Interamericana de Fianzas SA, tienen registrado el mismo correo electrónico, capital suscrito y pagado, y miembros de la junta directiva.
- *AFIANCOL* no está autorizada por la Superfinanciera para expedir pólizas de seguros.
- *AFIANCOL* no presentó declaración de renta por el año 2014.
- Los documentos de *AFIANCOL*, denominados Perjuicios a Terceros Derivados de Contratos de Cumplimiento (N.º 4050, 4062 y 4079) tienen el mismo objeto y coinciden en los períodos que cubren.
- Anderson Services contabilizó las fianzas «*que dice haber celebrado*» como una póliza de seguros.

En palabras de la Administración, «*al ser un número representativo de indicios, y haberse valorado en su conjunto, sirvieron para reafirmar la decisión de la DIAN de rechazar los gastos indicados*». Así pues, acorde con el precedente de esta Sección, «*ante la contundencia de los indicios corresponde al contribuyente demostrar, en aplicación del artículo 167 del CGP, que las operaciones declaradas fueron reales*».



En ese contexto, en el expediente obran las pruebas allegadas por la demandante y por los terceros AFIANCOL y Global Securities, que se describen a continuación:

- Copia de las facturas de venta A-9006, A-9227, A-9308, A-9389, A-9399, A-9459, A-9462 y A-9463, expedidas por AFIANCOL.
- Copia de los contratos de fianza 4050-0, 4084-0, y 4062-0, expedidos por AFIANCOL SAS, cuyo objeto consiste en «amparar la responsabilidad civil extracontractual derivada de las actuaciones propias de Andamios Anderson de Colombia SAS [Hoy Anderson Services de Colombia SAS] en la distribución, alquiler, compra y venta de andamios industriales para la construcción».
- Copia de comprobantes de ingresos de AFIANCOL 4136, 4138, 4199, 4256, 4283 y 4284, en los que se acredita el ingreso para el tercero Global Securities, por el pago de las facturas mencionadas.
- Certificado de revisor fiscal de AFIANCOL en el que se relacionan los servicios de afianzamiento prestados a Anderson Services de Colombia SAS, las facturas, números de fianzas y valores correspondientes, así:

En mi calidad de Revisora Fiscal de la COMPAÑÍA COLOMBIANA DE CRÉDITOS Y FIANZAS S.A.S., "AFIANCOL S.A.S.", con Nit. No 900.168.454-7, Certifico que en el año 2014 se prestaron los servicios de Afianzamiento a ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA S.A.S. como lo relaciono a continuación:

FACTURA	FIANZA	FECHA	REMUNERACIÓN	IVA	TOTAL
A-9006	4050-0	25/06/2014	\$1.000.000.000	\$160.000.000	\$1.160.000
A-9227	4050-0	19/09/2014	\$948.275.862	\$151.724.138	\$1.100.000.000
A-9308	4084-0	24/10/2014	\$1.293.103.448	\$206.896.552	\$1.500.000.000
A-9389	4084-0	26/11/2014	\$456.596.552	\$73.103.448	\$530.000.000
A-9399	4084-0	27/11/2014	\$5.000	\$800	\$5.800
A-9459	4084-0	19/12/2014	\$1.750.005.000	\$280.000.800	\$2.030.005.800
A-9462	4050-0	22/12/2014	\$1.051.727.515	\$168.276.403	\$1.220.003.919
A-9463	4062-0	22/12/2014	\$1.000.044.444	\$160.007.111	\$1.160.051.555

- Certificación del representante legal y la revisora fiscal de AFIANCOL, donde se explica que las fianzas expedidas tienen respaldo internacional concedido por el Sindicato de Lloyd's, bajo la modalidad de *Fronting*, y que los re-afianzadores internacionales responden en el caso de que se afecte la fianza emitida, con lo cual el patrimonio de AFIANCOL no se ve comprometido.
- Respuesta de la Superintendencia Financiera de Colombia, en la que se afirma, conforme al régimen especial de inscripción en el REACOEX de Lloyd's de Londres, que «es un mercado de seguros cuyos miembros se unen para formar sindicatos con el objeto de asegurar riesgos, en donde The Society of Lloyd's supervisa y presta servicios de apoyo al mercado. La actualización de tal inscripción precisa de la remisión a esta entidad, entre otros documentos, de la lista los sindicatos miembros de Lloyd's. En este orden, cabe señalar que Lloyd's Underwriters remitió a esta entidad la información que de conformidad con la Circular Básica Jurídica prenombrada, le permitió actualizar su inscripción en el REACOEX para el año 2014».
- Copia de las notas de cobertura internacional 49998, 50011 y 9985, que respaldan las fianzas adquiridas por el afianzado Andamios Anderson SAS.
- Contratos aportados con el recurso de reconsideración (166000-SC-1629, 166000-SC-1519, 166000-SC-1600, 166000-SC-1471), celebrados entre CBI Colombiana SA y Andamios Anderson de Colombia SAS, cuyo objeto era «el diseño, la ingeniería, adquisición, construcción e instalación del Proyecto de Expansión de la Refinería de Cartagena, en Cartagena, Colombia» y «proveer mano de obra, supervisión, equipo y material de andamios para montar, modificar, desmontar y alquilar andamios para acceso a todas las áreas de trabajo en el interior de la refinería existente». Dichos contratos fueron aportados para acreditar la obligación principal cubierta con las fianzas.
- Certificado de revisor fiscal de Global Securities en que se relacionan pagos recibidos de Andamios Anderson por \$1.500.000.000 y de Compañía Interamericana cuyo pagador también es Andamios Anderson SAS, por las sumas de \$1.100.000.000, \$530.005.800, \$2.030.005.800 y \$2.379.063.309, así:

Fecha	Valor	Tercero al que se le aplicó el Pago en la Contabilidad		Identificación del Pagador en el Extracto	
		Recibo de Caja	NIT	NIT	Razón Social
9/15/2014	\$1.100.000.000	28847	900.498.415	900.067.616	Compañía Interamericana Andamios Anderson
10/23/2014	1.500.000.000	29127	900.067.616	900.067.616	Andamios Anderson
11/21/2014	530.005.800	29322	900.498.415	900.067.616	Compañía Interamericana Andamios Anderson
12/19/2014	2.030.005.800	29532	900.498.415	900.067.616	Compañía Interamericana Andamios Anderson
12/22/2014	2.379.063.309	29553	900.498.415	900.067.616	Compañía Interamericana Andamios Anderson

La información financiera, contable y tributaria es responsabilidad de la Administración de la Sociedad.

No estoy enterado de situaciones que impliquen cambios a la información anteriormente indicada.

Esta certificación se emite por solicitud de la Administración de la Sociedad para dar respuesta al requerimiento ordinario No.322402016001808 de la DIAN.

Daniel Andrés Jaramillo Valencia  
Revisor Fiscal  
Tarjeta Profesional 140779-T  
Designado por Ernst & Young Audit S.A.S. TR-530



Del análisis de las pruebas que obran en el expediente, se advierte lo siguiente:

- Si bien el Tribunal afirmó que la actora no demostró cuál era la obligación principal cubierta con los contratos de fianza, se observa que, desde la etapa de fiscalización, la demandante indicó que las fianzas buscaban garantizar los contratos suscritos con CBI Colombiana SA *-que fueron aportados con ocasión del recurso de reconsideración-*, cuyo objeto tiene relación con el de los contratos de fianza. En efecto, los contratos con CBI tenían como objeto *«proveer mano de obra, supervisión, equipo y material de andamios para montar, modificar, desmontar y alquilar andamios para acceso a todas las áreas de trabajo en el interior de la refinería existente»*, y las fianzas buscaban garantizar *«[...] la responsabilidad civil extracontractual derivada de las actuaciones propias de Andamios Anderson de Colombia SAS [Hoy Anderson Services de Colombia SAS] en la distribución, alquiler, compra y venta de andamios industriales para la construcción»*.
- Aunque la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se basó en indicios para desconocer la realidad de la operación, como el hecho de que la visita a AFIANCOL no pudo realizarse, con ocasión del Auto de Verificación o Cruce 322402016002692 del 13 de julio de 2016 se remitieron a la DIAN los siguientes documentos: *i) certificación de revisor fiscal sobre ventas y servicios prestados Anderson Services de Colombia SAS; ii) balance de prueba del año 2014; iii) estados financieros al 31 de diciembre de 2014; iv) facturas, fianzas, recibos de caja y soportes de pago del año 2014 y, v) certificación sobre la capacidad de la empresa para expedir las fianzas.*

Lo anterior evidencia que la demandada tuvo acceso a documentación de AFIANCOL, lo cual le permitió efectuar las verificaciones y cruces de información en virtud de las facultades de fiscalización. Por ello, no es cierto que la DIAN estuviera imposibilitada para conocer la información de AFIANCOL, y que tal circunstancia constituyera un indicio de la inexistencia de las transacciones celebradas con la actora.

Asimismo, del análisis de la documentación remitida por AFIANCOL se destaca que el certificado del revisor fiscal coincide con la información reportada en los estados financieros del año 2014, y en los soportes para acreditar las transacciones con la demandante (*facturas, fianzas, recibos de caja y soportes de pago*), aspecto no desvirtuado por la DIAN.

- Ni la DIAN ni el Tribunal valoraron que las fianzas expedidas por AFIANCOL estaban respaldadas por un reafianzamiento internacional con el *«Sindicato de Lloyd's»*, sobre el 100 % de valor afianzado, lo que resta fuerza a los indicios de la Administración, da cuenta que no se trataba de una operación simulada y que cualquier cuestionamiento sobre la solvencia financiera y capital social de AFIANCOL no enervaría el cumplimiento de las obligaciones pactadas en los contratos de fianzas.
- Sobre la intervención de *-Global Securities Comisionista de Bolsa-*, en el certificado de revisor fiscal de dicha entidad se evidencian los pagos realizados, cuyo pagador fue Andamios Anderson de Colombia SAS (*hoy Anderson Services de Colombia*), y que si bien los pagos se realizaron por conducto de la Compañía Interamericana de Fianzas SA, la demandante demostró que incurrió en las erogaciones cuestionadas, al margen de la estructura que AFIANCOL haya dado a los ingresos por las fianzas expedidas. En este punto, le asiste razón a la apelante



en cuanto afirmó que el hecho de que los pagos se hubieren efectuado a un tercero *-comisionista de bolsa-* no implica que se pierda la eficacia de los pagos ni se desconozca la realidad de la operación.

- Respecto del requisito del literal h) del artículo 617 del Estatuto Tributario, que la DIAN afirma fue una razón adicional *-no la principal-* para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria, se considera, acorde con el precedente de la Sección<sup>11</sup>, que no es un requerimiento normativo para la procedencia de la deducción, pues conforme al artículo 771-2 *ib.*, solo se exigen los señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.
- Tampoco hay lugar a afirmar que la fianza expedida por *AFIANCOL* constituye una póliza de seguros, pues su objeto social, al consistir en «ofrecer y ejecutar asesorías técnicas, actuariales y jurídicas en el área de fianzas y reafianzamiento; elaborar ajustes de siniestros propios de la actividad de fianzas» impide la expedición de pólizas, y tampoco está autorizada por la Superintendencia Financiera de Colombia para ello. Así mismo, la contabilización en la cuenta «seguros pagados por anticipado», no implica el rechazo de la deducción, pues, como se mencionó, los contratos debatidos no eran de seguros.
- Por último, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de *AFIANCOL*, por sí solo, no es causal justificativa del rechazo de la deducción declarada por Anderson Services de Colombia SAS; una conclusión distinta, vulneraría el principio de responsabilidad personal que impide la imposición de sanciones por actos u omisiones de terceros.

De lo analizado, se concluye que durante el curso de la actuación administrativa, tanto la sociedad demandante como los terceros *AFIANCOL* y Global Securities allegaron las pruebas que, analizadas en su conjunto, y conforme a las reglas de la sana crítica, acreditan la realidad de la operación de adquisición de fianzas; en contraste, la entidad demandada no valoró adecuadamente esas pruebas, pues se desconoció la deducción con fundamento en indicios que no tenían la entidad suficiente para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración tributaria, por tratarse de hallazgos relacionados con terceros y de otras circunstancias que no justificaban el rechazo de la glosa debatida.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada. En su lugar, anulará parcialmente los actos demandados y reliquidará el impuesto a cargo de la demandante en el monto fijado en esta providencia. No se accede a la pretensión de la demandante de declarar la firmeza de la declaración privada, comoquiera que la glosa correspondiente a *otras deducciones* no fue debatida. En consecuencia, la liquidación del impuesto queda así:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>	<b>\$114.091.989.000</b>	<b>\$114.091.989.000</b>	<b>\$114.091.989.000</b>
DEVOLUCIONES, REBAJAS Y DESCUENTOS EN VENTAS	\$7.654.478.000	\$7.654.478.000	\$7.654.478.000
INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANANCIA OCASIONAL	\$0	\$0	\$0

<sup>11</sup> Ver entre otras, sentencia del 27 de abril de 2023, exp. 27050, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>\$106.437.511.000</b>	<b>\$106.437.511.000</b>	<b>\$106.437.511.000</b>
COSTOS DE VENTAS	\$68.935.550.000	\$68.935.550.000	\$68.935.550.000
OTROS COSTOS	\$0	\$0	\$0
<b>TOTAL COSTOS</b>	<b>\$68.935.550.000</b>	<b>\$68.935.550.000</b>	<b>\$68.935.550.000</b>
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN	\$19.940.959.000	\$12.440.894.000	\$19.940.959.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	\$537.891.000	\$537.891.000	\$537.891.000
DEDUCCIONES INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS	\$0	\$0	\$0
OTRAS DEDUCCIONES	\$6.745.904.000	\$6.161.805.000	\$6.161.805.000
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	<b>\$27.224.754.000</b>	<b>\$19.140.590.000</b>	<b>\$26.640.655.000</b>
<b>RENDA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO</b>	<b>\$10.277.207.000</b>	<b>\$18.361.371.000</b>	<b>\$10.861.306.000</b>
O PÉRDIDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO	\$0	\$0	\$0
COMPENSACIONES	\$0	\$0	\$0
RENDA LÍQUIDA ORDINARIA DEL EJERCICIO	\$10.277.207.000	\$18.361.371.000	\$10.861.306.000
RENDA PRESUNTIVA	\$210.177.000	\$210.177.000	\$210.177.000
RENDA EXENTA	\$0	\$0	\$0
RENTAS GRAVABLES	\$0	\$0	\$0
RENDA LÍQUIDA GRAVABLE	\$10.277.207.000	\$18.361.371.000	\$10.861.306.000
INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
COSTOS POR GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONALES GRAVADAS Y EXENTAS	\$0	\$0	\$0
GANANCIAS OCASIONALES GRAVABLES	\$0	\$0	\$0
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA LÍQUIDA GRAV</b>	<b>\$2.569.302.000</b>	<b>\$4.590.343.000</b>	<b>\$2.715.327.000</b>
DESCUENTOS TRIBUTARIOS	\$0	\$0	\$0
<b>IMPUESTO NETO DE RENTA</b>	<b>\$2.569.302.000</b>	<b>\$4.590.343.000</b>	<b>\$2.715.327.000</b>
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	\$0	\$0	\$0
IMPUESTO DE REMESAS	\$0	\$0	\$0
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>	<b>\$2.569.302.000</b>	<b>\$4.590.343.000</b>	<b>\$2.715.327.000</b>
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE	\$0	\$0	\$0
SALDO A FAVOR AÑO 2013 SIN SOL DE COMPE. O DEV	\$0	\$0	\$0
AUTORRETENCIONES	\$0	\$0	\$0
OTROS CONCEPTOS	\$4.025.352.000	\$4.025.352.000	\$4.025.352.000
<b>TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2014</b>	<b>\$4.025.352.000</b>	<b>\$4.025.352.000</b>	<b>\$4.025.352.000</b>
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2015	\$0	\$0	\$0
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	\$0	\$564.991.000	\$0
SANCIÓNES	\$17.099.000	\$2.038.140.000	\$163.124.000
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	<b>\$0</b>	<b>\$2.603.131.000</b>	<b>\$0</b>
<b>O TOTAL SALDO A FAVOR SIN SANCIÓNES</b>	<b>\$1.456.050.000</b>	<b>\$0</b>	<b>\$1.310.025.000</b>
<b>TOTAL SALDO A FAVOR</b>	<b>\$1.438.951.000</b>	<b>\$0</b>	<b>\$1.146.901.000</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 Proceso<sup>12</sup>, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

<sup>12</sup> 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 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».



## FALLA

**1.- DECLARAR** fundado el impedimento manifestado por el consejero Wilson Ramos Girón. En consecuencia, queda separado del conocimiento del presente proceso.

**2.- REVOCAR** la sentencia del 30 de junio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

*«PRIMERO: **DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 312412017000033 del 23 de mayo de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes y, de su confirmatoria la Resolución 004452 del 7 de junio de 2018 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, presentada por la demandante.*

*SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud y el total saldo a favor a cargo de ANDERSON SERVICES DE COLOMBIA SAS, en los montos fijados en esta providencia».*

**3.- NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**4.-** Sin condena en costas.

**5.-** Reconocer personería al abogado Gustavo Hernán Argüello Hurtado, como apoderado de la parte demandante, en los términos del poder visible en el índice 13 de Samai.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**