



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 63001-23-33-000-2021-00119-01 (26820)
Demandante: Rancho Edén SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta. 2016. Exención de renta por ingresos hoteleros. Nuevo hotel, remodelación y/o ampliación de hotel. Reconocimiento de edificaciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 07 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, que resolvió (índice 2 de Samai):

Primero: Denegar las pretensiones de la demanda, por lo razonado en esta providencia.

Segundo: Sin lugar a condenar en costas de primera instancia.

(...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412020000002, del 26 de febrero de 2020, la demandada modificó la declaración de renta del año gravable 2016, presentada por la actora, en la cual rechazó la renta exenta por servicios hoteleros, bajo la consideración de que lo acreditado por el contribuyente, no correspondía a la aprobación de un proyecto de construcción de un nuevo establecimiento hotelero, sino al reconocimiento de una construcción existente, adelantada sin licencia, y bajo este último supuesto de corresponder a un hotel remodelado o ampliado, no se acreditaban las condiciones previstas en la normativa tributaria para el efecto, y liquidó sanción de inexactitud (índice 2 de Samai). Este acto fue confirmado por la Resolución nro. 012012021000001, del 26 de febrero de 2021, que desató el recurso interpuesto (índice 2 de Samai).

ANTECEDENTES PROCESALES

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 (índice 2 de Samai):

1. La nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 01241-2020-000002 de febrero 26 de 2020 proferida por la División de Fiscalización de [la demandada], por medio de la cual se determinó el impuesto de renta a cargo de la demandante por el año gravable de 2016 de la sociedad Rancho Edén SAS ..., así como la nulidad de la Resolución nro. 012012021000001 de febrero 26 de 2021 proferida por [la demandada] que confirmó el acto liquidatorio del tributo de renta por el ejercicio impositivo de 2016.
2. Que como consecuencia de dicha nulidad y para restablecer a la demandante en su derecho, se declare que la sociedad Rancho Edén SAS ... no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la operación administrativa demandada, ordenando en consecuencia la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta por el año gravable 2016.
3. Ordenar a la parte demandada que dé cumplimiento a la sentencia en los términos de los artículos 192 y 195 de la Ley 1437 de 2011.
4. Condenar en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 2.º, 4.º, 6.º, 29, 83 y 121 de la Constitución; 40 de la Ley 153 de 1887; 18 de la Ley 788 de 2002; 130 del CPACA; 141 y 624 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); 1, 2, 26, 28, 178, 207-2, 560, 647, 648, 683, 688, 691, 705, 730, 742, 743, 744, 745, 746, 749, 750, 751, 772, 773, 774, y 788 del ET (Estatuto Tributario); 64 y 71 del Decreto 1469 de 2010; 2.2.6.4.1.1. del Decreto 1077 de 2015; y 71 del Decreto 1742 del 2020 bajo el siguiente concepto de violación (índice 2 de Samai):

En criterio de la actora, los actos acusados son nulos, dado que la liquidación oficial acusada fue proferida por el jefe de División de Fiscalización, funcionario que carecía de competencia, puesto que, conforme con los artículos 684, 688 y 691 ET, dicha competencia le correspondía al jefe de la Unidad de Liquidación, razón por la que, en su concepto, se violó el debido proceso y el derecho a la defensa. Agregó que, si bien a partir del artículo 50 del Decreto 2106 de 2019 se le atribuyó esa competencia al jefe de la división de fiscalización para emitir el acto liquidatorio, tal norma era inaplicable al momento de proferirse tal liquidación oficial demandada, teniendo en cuenta lo regulado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, pues cuando entró en vigencia el decreto que reguló ese aspecto procedimental ya estaban corriendo los términos de una actuación ya iniciada, debiéndose aplicar la norma preexistente al cambio normativo. Aunado a ello, sostuvo que se vulneró el principio de imparcialidad y el debido proceso, previsto en el artículo 29 superior, así como los artículos 141 del CGP y 130 del CPACA, debido a que el funcionario que emitió la liquidación oficial no se declaró impedido, a pesar de que fue el mismo que adelantó y participó activamente de la investigación en sede administrativa, profirió el requerimiento especial, así que se desconocieron las previsiones atinentes a la estructura funcional de la DIAN, pues insistió en que la normativa que varió las funciones fue aplicada anticipadamente, dado que no se habían hecho tales variaciones para cuando el jefe de fiscalización expidió la liquidación demandada.

Por otra parte, invocó la causal de nulidad del artículo 730 del ET, aduciendo que el acto preparatorio fue expedido extemporáneamente el 09 de julio de 2019, puesto que la declaración de renta del año gravable 2016, presentada el 17 de abril de 2017 adquirió firmeza el 17 de abril de 2019, conforme con el artículo 714 del ET, en la versión vigente antes de la modificación del artículo 276 de la Ley 1819 de 2016; esto es, en el plazo de dos años y no de tres, para lo cual se sustentó en el Concepto Unificado nro. 014116, del



26 de julio de 2017 que señaló que los términos de firmeza que prorrogó la Ley 1819 de 2016, regían para los períodos gravables 2017 y siguientes.

Respecto el asunto de fondo, la actora argumentó haber cumplido todos los requisitos previstos en los artículos 207-2 ET y 5º del Decreto 2755 de 2003, para que las rentas obtenidas por servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles por valor de \$421.420.000, pudieran ser tratadas como exentas del impuesto sobre la renta. En primer lugar, sostuvo que obraba el certificado expedido por la Curaduría Urbana 1 de Armenia, acreditaba la aprobación del proyecto de construcción del Parador Turístico Rancho Edén en lo relativo a servicios de hotelería. Seguidamente señaló que la Resolución nro. 63001-1-19-0387, del 06 de septiembre de 2019, otorgó licencia de reconocimiento de construcción para tres edificaciones destinadas al hotel o actividad turística, construidas dentro del lapso del 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, conforme lo exige el artículo 207-2 del ET. Adicionó que, en el expediente reposan documentos introducidos oficiosamente por la DIAN, expedidos por la Curaduría Urbana 2 de Armenia, que demuestran la fecha de la construcción de los inmuebles objeto de reconocimiento para efectos de la licencia de construcción, señalando que acorde con el artículo 2.2.6.4.1.1 del Decreto 1077 de 2015, el reconocimiento es la actuación el curador o entidad competente para expedir licencias de construcción, declara la existencia de los desarrollos arquitectónicos que se ejecutaron sin obtener tales licencias, siempre que cumpla el uso previsto en las normas urbanísticas y la edificación se haya concluido como mínimo cinco años antes de la solicitud de reconocimiento, quedando el proyecto totalmente saneado y con la respectiva licencia de construcción.

Anudado a lo anterior, sostuvo que, en la publicación del Ministerio de Vivienda denominada «*Serie Reglamentación Ley 388 de 1997, Guía Metodológica 2, Licenciamiento Urbanístico, Reconocimiento de Edificaciones y Legalización de Asentamientos Humanos*» se establecieron los efectos del acto de Reconocimiento de la existencia de una edificación, precisando que «*surte los mismos efectos de una licencia de construcción*» lo que señaló como consistente con el artículo 71 del Decreto 1469 de 2010, lo que significaba que el reconocimiento tenía los mismos efectos de la licencia de construcción.

Destacó que de las pruebas recaudadas oficiosamente en la etapa de liquidación, debía resaltarse lo señalado por un perito en el trámite de reconocimiento adelantado ante la Curaduría 2 de Armenia, en el sentido de que la construcción del hotel, bloques uno, dos, tres y Kiosko, era del 2008, lo que probaba que la construcción se llevó a cabo entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017 como lo exigía el artículo 207-2 ídem y el Decreto 2755 de 2003. Respecto del ítem “hotel principal, anotó que este inmueble siempre había sido usado por la familia Tobón Fajardo como su casa de habitación, y por tanto no genera renta hotelera, y que para corroborar esto, se le solicitó a la DIAN una visita, lo cual no hizo.

Así, la construcción del hotel se inició en el año 2008, para lo cual obtuvo un préstamo en el 2009 por valor de \$232.000.000, el cual operaba en cuatro edificaciones (bloques 1.2 y 3 y «kiosko» [sic]).

Seguidamente, aludió a la doctrina de la demandada que contiene directrices para acceder a la exención por servicios hoteleros, tras lo cual, aseguró que los documentos obrantes en el expediente provenientes de las curadurías 1 y 2 de Armenia evidenciaban que el nuevo hotel fue construido con posterioridad al 01 de enero de 2003 y que el acto denominado “reconocimiento” hizo las veces de licencia de construcción.



Sostuvo que la certificación del Ministerio de Comercio y Turismo aportada en el proceso demostró el cumplimiento de los requisitos para ser beneficiario de la exención, pues, en su criterio, tal entidad era la competente para verificar que el nuevo hotel cumpliera con los requisitos de la Ley 788 y el Decreto 2755, ambos de 2003. Advirtió que el Parador Turístico Rancho Edén, estaba inscrita ante el Viceministerio de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, entidad que al contestar una petición que le fue elevada, clarificó con base en los documentos aportados con la solicitud que Rancho Edén era beneficiaria de la exención.

En otro punto, reclamó la nulidad de los actos demandados por violación al principio de seguridad jurídica, por cuanto habiéndose presentado lo mismo en el año gravable 2017, la DIAN archivó la investigación adelantada en su contra por las rentas exentas por servicios hoteleros, nada dijo sobre la licencia de construcción, convalidando los documentos allegados, de modo que no era admisible que la Administración lo reconociera en el otro período al tiempo que lo rechazó en la vigencia del año 2016. Sumado a ello, expuso que si bien no se presentaba en el caso concreto una antinomia normativa, considerada la interpretación diferente de la DIAN en dos momentos, pese a la identidad de partes y supuestos, debía darse prevalencia a la última interpretación que hizo la autoridad que se abstuvo de modificar la declaración por cumplir requisitos para la exención como en la investigación archivada por renta del período 2017, esto dando aplicación por analogía al criterio de interpretación *lex posterior derogat priori*, pues la demandada vulneraba los principios del debido proceso y de seguridad jurídica.

También acusó los actos de vulnerar al principio de justicia en materia tributaria y el principio de buena fe (arts. 683 del ET y 83 constitucional), en tanto que la autoridad no respetó la tarifa cero para la renta hotelera que estaba exenta, y por ello, no procedía determinarse un mayor valor a su cargo y mucho menos la sanción por inexactitud.

Finalmente, señaló que su conducta no se adecuaba al artículo 647 del ET (datos falsos, equivocados, incompletos y desfigurados), así que era improcedente la sanción por inexactitud impuesta, en tanto era dable declarar la renta exenta, y que lo acontecido se debía más a una diferencia de criterios, lo cual se reafirmaba con la investigación archivada por el mismo tema discutido, en la cual se decidió con base en una postura diferente a la plasmada por la demandada al resolver sobre la declaración del impuesto sobre la renta del período 2017.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a todas las pretensiones de la actora (índice 2 de Samai). En primer lugar, sostuvo que el funcionario que expidió la liquidación oficial era competente para expedirla, conforme al artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 que adicionó un párrafo al artículo 691 del ET, relativo a las competencias de las divisiones de liquidación y fiscalización, a partir del cual se confirió al jefe de fiscalización la competencia para proferir las liquidaciones oficiales; normativa vigente desde su publicación -22 de noviembre del 2019-, teniendo en cuenta que regulaba aspectos de la competencia, su aplicación era inmediata, de manera que surtió efectos para el momento en que se emitió la liquidación -26 de febrero de 2020-. La excepción prevista en la Ley 153 de 1887 no se refiere a reglas de competencia.

Adujo que tampoco debió declararse impedido el funcionario, pues no se trataba de dos etapas pero que hacían parte del mismo procedimiento, cuya competencia correspondía a la misma área de fiscalización; calificó como inaceptable hablar de impedimento, pues para ello, debe haber conflicto entre el interés general propio de la función pública y el



particular del servidor público, lo que no se evidenciaba en el funcionario que profirió los actos, además de que se trataba de un hecho con indebido agotamiento administrativo.

Por otro lado, aclaró que la declaración de renta del año 2016 presentada por el contribuyente no adquirió firmeza, pues el requerimiento especial fue notificado dentro del plazo de tres años, pues la norma que amplió ese término es de carácter procedimental, aplicable para las declaraciones tributarias presentadas a partir de su entrada en vigencia. Aclaró que el concepto invocado por la actora, fue reconsiderado por la DIAN, para señalar que los términos previstos en la ley 1819 de 2016, entre ellos el de tres años de firmeza, eran aplicables para las declaraciones que fueran presentadas a partir de su vigencia, con prescindencia del período gravable, concepto cuya legalidad fue declarada por parte del Consejo de Estado.

Respecto de los requisitos establecidos para acceder a la exención del artículo 207-2 del ET, sostuvo que la demandante no separó contablemente los costos y gastos generados por la renta exenta por servicios hoteleros de los generados por otras actividades, ni aportó la certificación de la curaduría urbana o de la entidad que hiciera sus veces en el que constara la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero. En este punto precisó que, la demandante allegó un certificado de reconocimiento de edificaciones ya construidas, expedida por la Curaduría Urbana de Armenia, incumpliendo el artículo 207-1 y la norma reglamentaria.

Luego de referenciar los antecedentes de la actuación, señaló que de las pruebas recaudadas se concluyó que, con las respuestas aportadas por la actora, así como por las curadurías, no fue posible obtener prueba del certificado de que trata el numeral 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003, en el que constara la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero. Manifestó que el contribuyente mostró una serie de contradicciones, al aducir inicialmente que se trataba de rentas obtenidas en hoteles remodelados y/ o ampliados, y posteriormente haber asegurado que se trataba de rentas obtenidas en nuevos hoteles creados a partir del 1 de enero de 2003, siendo claro que en ninguno de los dos casos, se cumplía con el requisito de la certificación de la curaduría en el que constara la aprobación del proyecto de construcción o de remodelación y/o ampliación del hotel.

Dijo que si el escenario fuera el de remodelación, la demandante no determinó los costos y gastos imputables a la renta exenta, con el fin de depurarlos en aplicación del artículo 177-1 del ET y así prevenir que se generara doble beneficio, ni determinó la proporción que representaba el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble según lo previsto en el numeral 4º del artículo 207 *ibidem*. Ahora que, en el segundo escenario no fue probado que el respectivo establecimiento correspondiera a un hotel nuevo, cuya construcción se dio entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2017, siendo el contribuyente el responsable de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la procedencia de la renta exenta. Adujo que la certificación de reconocimiento de la construcción que fue aportada, además de corresponder a una prueba pos constituida por ser posterior al requerimiento especial (septiembre de 2019), no cumplió con la exigencia de la norma reglamentaria porque se refería a construcciones que no gozaron de licencias de construcción antes de ser realizadas, siendo entonces un procedimiento no cobijado por la norma.

Agregó que la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento dista de lo que es el reconocimiento de una construcción, pues mientras la primera se enmarca dentro de los procedimientos previos exigidos por la ley para realizar una construcción, el segundo se hace con menoscabo de los requisitos previos a la construcción, de ahí

que el reconocimiento de la construcción no pudiera aceptarse.

Asimismo, argumentó que procedía la sanción por inexactitud, pues las exenciones incluidas en la declaración de renta por el contribuyente son inexistentes o inexactas, supuesto de hecho tipificado en el artículo 647 del ET, porque la actora no logró probar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el Decreto 2755 de 2003 para acceder a la renta exenta; adicionalmente estimó que no se presentó una diferencia de criterios, por cuanto no se trató de normativa que fuere confusa, oscura o de difícil comprensión.

Por último, agregó que los actos demandados no desconocieron los principios de seguridad jurídica ni el espíritu de la justicia en materia tributaria, en tanto que las decisiones adoptadas respecto de las declaraciones de renta de los años gravables 2016 y 2017 eran diferentes, independientes y la DIAN tiene facultades para investigar cada periodo bajo ópticas distintas, según el tipo de investigación adelantada, sin estar supeditada a lo definido con anterioridad. Tampoco se desconoció el espíritu de justicia, pues el acto proferido fue consecuente con el hecho de que la demandante no probó el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio fiscal. Por último, solicitó que la demandante fuera condenada en costas.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demandante (índice 2 de Samai). Consideró que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, por medio del cual se le otorgó competencia al jefe de la Unidad de Fiscalización para proferir liquidaciones oficiales, debía aplicarse al caso concreto, por tratarse de una norma que no introdujo variación alguna al trámite o procedimiento de revisión de las liquidaciones tributarias, simplemente, situó en una unidad de la estructura de la DIAN la toma de las decisiones antes referenciadas. Expuso que la función fiscalizadora de la demandada es de la entidad de manera genérica, no está concentrada en una sola división o unidad, así que el funcionario era competente para proferir el acto de liquidación. Indicó que el proceso administrativo no se encuentra dividido en dos etapas, ni tampoco hay una norma que indique que el funcionario que expidió tanto los actos preparatorios como los definitivos, deba declararse impedido para proferir la liquidación, no existió ninguna circunstancia para hacerlo.

En cuanto a la firmeza de la declaración, consideró que la autoridad demandada contaba hasta el 17 de abril del 2020 para notificar el requerimiento especial, lo cual, sucedió dentro de dicho término, el 10 de julio del 2019. A esos efectos, invocó la sentencia del 01 de julio de 2021, exp. 25176, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez que precisó que, a las declaraciones del año 2016 les era aplicable el término de firmeza de tres años que fue previsto por la Ley 1819 de 2016, dado que la presentación de la declaración de renta de tal período se efectuó bajo vigencia de tal normativa.

Sobre el asunto de fondo, el tribunal consideró que la actora, no logró acreditar los requisitos normativos para beneficiarse de la exención del artículo 207-2 del ET y del Decreto 2755 de 2003, pues la prueba aducida no colmaba los requisitos establecidos reglamentariamente para su procedencia, ya se tratara de hotel nuevo o remodelado o ampliado. Igualmente destacó que la Resolución nro. 63001-1-19-0387 del 06 de septiembre de 2019, emitida por la Curaduría Urbana 1 de Armenia, lo que otorgó fue el reconocimiento a una construcción realizada (tres edificaciones destinadas a servicios de hotel para el predio denominado «*Rancho Edén Hotel*»). no certificó que la construcción contó con aprobación para iniciar un proyecto nuevo de construcción de hotel, ni tampoco podía asimilarse a remodelación por que la norma exigía aprobación previa del proyecto; señaló que esta información fue solicitada pero que no se tenía, como lo reconoció la



actora y lo señalaron las curadurías.

Adicionalmente, señaló que, la exención exigía depurar los costos para detraer de la renta líquida, como lo señalan los artículos 178 del ET y 177-1 *ibidem*, a fin de evitar un doble beneficio, lo que tampoco fue efectuado.

Frente a la vulneración del principio de seguridad jurídica, el tribunal consideró que la circunstancia de que el proceso del año gravable 2017 se hubiera archivado, no significaba que la actuación acusada fuera contraria a derecho, pues se desconocían las pruebas y valoraciones por las que se concluyó en tal sentido.

Por último, estimó que no hubo discrepancia en el derecho aplicable, por lo que mantuvo la sanción de inexactitud.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 2 de Samai). Sostuvo que carecía de congruencia, puesto que omitió pronunciarse sobre aspectos de la demanda, y contradijo la jurisprudencia. A esos efectos, señaló que aunque el tribunal reconoció que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 radicó la competencia para expedir liquidaciones oficiales en la División de Fiscalización, al mismo tiempo sostuvo que no se varió el trámite de revisión del impuesto sobre la renta; por ello, estimó necesario estudiar los argumentos del cargo, concretamente: (i) la no aplicación del artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, conforme con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887¹, por ser el cambio de competencia una disposición procesal, que no podía afectar los procedimientos o actuaciones iniciadas, o los términos que estuvieran corriendo, en los que se fijaran competencias; (ii) que los artículos 684, 688 y 691 del ET siguieron vigentes, y los dos primeros no subsumieron al tercero; y (iii) la violación del artículo 560 del ET, puesto que la competencia está dada por la estructura funcional de la DIAN, de manera que con el Decreto 4048 de 2008 y hasta la expedición del Decreto 1742 de 2020, la facultad de expedir la liquidación de revisión correspondía al jefe de la División de Liquidación y no al de fiscalización.

Anotó que según el Consejo de Estado² «*la competencia para proferir la liquidación oficial de revisión recae en el Jefe de la División (de liquidación) por expresa disposición del artículo 691 del ET o en el Jefe del Grupo Interno de Trabajo...*», lo que señala, corresponde a la lógica del procedimiento tributario dividido en instancias, como se aprecia en el libro V del ET que distingue las fases de fiscalización, determinación y revisión. Mencionó que la posición del tribunal llevaría a defender que un acto de liquidación puede expedirse por cualquier área, lo que violaría el debido proceso, como en su criterio, ocurrió en este caso. En el mismo orden, reprochó que el tribunal desestimara que el jefe de fiscalización debió declararse impedido, pues a su juicio, se contravenían los artículos 684, 688 y 691 del ET que asignaban competencias diferenciadas, al menos hasta la vigencia del Decreto 1742 de 2020.

En relación con el incumplimiento de los requisitos para acceder a la renta exenta, arguyó una indebida valoración probatoria, una incorrecta interpretación «*de las condiciones de la exención*» fijadas en la ley y en la norma reglamentaria, así como la «*desviación del problema jurídico*», pues a su juicio, se demostró tanto en sede administrativa como judicial que la actora operó un hotel construido progresivamente dentro del lapso

¹ Modificada por la Ley 1564 de 2012

² Sentencia de 17 de junio de 2021, exp. 23954, CP: Milton Chaves García.



comprendido entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017, así que, se omitió tener en cuenta que el urbanismo del hotel contó con varias construcciones y subdivisiones, algunas con licencia, y otras con reconocimiento de la curaduría una vez terminadas, con lo cual se cumplía el ordinal 3° del artículo 207-2, esto es, acreditar la construcción de un nuevo hotel dentro de los quince años siguientes a la vigencia de la ley.

Señaló que, el registro de turismo se solicitó ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en el año 2015, oportunidad en la cual, esa entidad verificó las condiciones para acceder a la renta exenta del período 2016, lo que no fue cuestionado por la demandada, razón por la que la actora señaló que esta última autoridad tenía vedado evaluar nuevamente los requisitos, aspecto que también omitió estudiar el tribunal. Manifestó que en todo caso, en aras de aclarar, la construcción del nuevo hotel se demostraba con la licencia de construcción otorgada mediante Resolución nro.1-000169, del 26 de septiembre de 2003 de la Curaduría Urbana 2 de Armenia, así como con las resoluciones nros. 18-000434 del 13 de enero de 2014, y 63001-1-19-0387, de 06 de septiembre de 2019, que reconocieron las construcciones realizadas entre el 2003 y el 2017. En particular, la última resolución reconoció la construcción de tres edificaciones (hall de acceso, parqueadero y gimnasio), destinadas al hotel construido en febrero de 2014; prueba que no fue pos constituida, sino que apoya lo demostrado con la licencia de reconocimiento de construcción del año 2014. Arguyó que el oficio radicado CUZ-J0094 de marzo 3 de 2020 de la curaduría 2, anexo al recurso de apelación, relaciona dos licencias, una de construcción y otra de subdivisión (Resoluciones 000169 de 2003 y 20-000381 de 2013).

Por esto, cuestionó que, los actos acusados y la sentencia impugnada, le dieran peso probatorio a la certificación de la Curaduría Urbana 2 que indicó que Rancho Edén SAS no realizó trámites urbanísticos, puesto que éstos fueron efectuados por la persona natural propietaria del predio -finca El Edén- donde opera el hotel, advirtiendo que, los actos demandados no desconocieron la exención porque la actora no hubiere tenido la calidad de propietaria del inmueble. Insistió en que la inversión en el nuevo hotel comenzó en 2003 y culminó en el año 2014 con el reconocimiento del nuevo establecimiento hotelero y, a partir de entonces, se llevaron a cabo ampliaciones y remodelaciones que no afectaron el beneficio inicial, pues había claridad en que el requisito de licencia del nuevo hotel se aprobó con la Resolución 18- 000434 de 2014 y no con la Resolución 63001-1-19-0387 del 06 de septiembre de 2019.

Precisó que esta última resolución, junto con la certificación expedida en el año 2020 de la curaduría 2 evidenciaban que el hotel fue construido progresivamente desde 2003 marcándose el hito de construcción en el año 2014, lo cual se regularizó finalmente mediante las resoluciones de reconocimiento de los años 2014 y 2019, actos que surten los mismos efectos de la licencia de construcción, conforme con el Decreto 1077 de 2015, documentación que omitió valorar el tribunal, y cuyo contenido se resumen en el oficio de marzo de 2020 de la Curaduría 2. Agregó que, ninguna parte ha suministrado prueba alguna, que controvierta la afirmación de la Curaduría 2 contenida en la Resolución 18-000434 de 2014, ni la certificación expedida en 2020. En todo caso, indicó que si la licencia de reconocimiento de 2014 no fuera tomada en cuenta por no haber aprobado un proyecto de construcción, sino regularizado una edificación, tendría que darse valor a la otorgada en el año 2003 que sí fue una licencia de construcción propiamente tal. Agregó que en el marco temporal, se cumplió con la finalidad de ampliar la oferta hotelera.

Reprochó que el tribunal no hubiera definido sobre la asimilación de los efectos de los actos de reconocimiento, al del requisito reglamentario de la aprobación de proyectos de



construcción, e interpretara la norma reglamentaria en un sentido excesivamente literal al exigir que la licencia aprobara todo el proyecto de nuevo hotel desde el inicio de la construcción, que la licencia de construcción se expidiera en forma previa, pues esto superaba la finalidad de la disposición, que simplemente buscaba encontrar elementos probatorios ciertos de que el hotel fue construido dentro del periodo señalado en la ley. Dijo que el entendimiento del tribunal implicaría su ilegalidad, por adicionar requisitos no previstos en la ley, y quebrantaría la remisión normativa que equipara el reconocimiento de las construcciones a la licencia de construcción, de manera que de darse tal interpretación por el *ad quem*, habría lugar a la excepción de legalidad. Agregó que la interpretación del tribunal violaba el derecho a la igualdad entre quienes desarrollaron una obra con una licencia, y quienes lo hicieron gradualmente acudiendo a diferentes trámites urbanísticos.

Destacó la importancia el auto de archivo proferido por la DIAN en relación con la declaración de renta de la actora por el período 2017, puesto que tenían los mismos soportes, por lo que era inexplicable que no se tuvieran en cuenta para el año 2016; señaló que el cambio de criterio daba inseguridad jurídica, y admitía la interpretación respecto de que la licencia de construcción no tiene que ser la previa, sino la que reconoce la edificación.

Adujo que los actos demandados y la sentencia recaían en un hecho desvirtuado, esto es que, las construcciones se hicieron antes del 20 de enero de 1998 y pertenecían a un particular, pues las construcciones anteriores correspondían a la casa de habitación del dueño del lote y su familia, no estaban destinadas a servicios hoteleros, y aunque solicitó en sede administrativa a la demandada que lo comprobara con una visita, no lo hizo, ni tampoco probó que con anterioridad al año 2003 hubiera funcionado un hotel, pues la operación solo se dio con la construcción del hotel en el año 2013.

Cuestionó el señalamiento del tribunal acerca de que la demandante había aceptado que no contaba con la documentación, al igual que las curadurías, pues en el expediente habían pruebas que demostraban que la Curaduría Urbana 2 de Armenia sí certificó las licencias desde 2003, lo cual desvirtuó el fundamento de la sentencia y evidenció la indebida valoración probatoria, pues el *a quo* hizo referencia al requerimiento de información con la Curaduría 1, desconociendo que los trámites se efectuaron en la Curaduría 2.

Respecto de la improcedencia de la exención, por no haber depurado los costos para distraer de la renta líquida, sostuvo que el tribunal excedió la litis, porque la controversia estaba referida a las condiciones para la exención por servicios hoteleros, y no a su cuantía, ni a la forma de liquidarla. Sostuvo que el tribunal erró al afirmar que esto hizo parte de la litis, pues esto fue planteado en los actos de forma hipotética "*si fuera remodelación (...)*", de manera que si esta fuera la razón para negar, los actos carecerían de motivación, pues habrían tenido que demostrar el doble beneficio y el monto no procedente.

Adujo que, pese a que la actora ha sostenido aplicar el ordinal 3º del artículo 207-2 [hoteles nuevos], la Administración no fijó una glosa concreta en razón de la demostración de su cálculo, pues especuló sobre si la actora aplicó tal inciso o el 4º [hoteles remodelados y/o ampliados]. Afirmó que, de cualquier modo, aportó a la Administración, el desglose de los ingresos por actividad, así como la relación de los costos y gastos, por lo que la entidad debió señalar el doble beneficio y desconocer las erogaciones correspondientes, pero no hubiera podido negar el beneficio sobre esa base.

Finalmente, argumentó la improcedencia de la sanción por inexactitud, no solo por la atipicidad de la conducta, sino porque de desestimarse los argumentos tendentes a la firmeza de la autoliquidación, los mayores valores determinados oficialmente obedecen a diferencias en la interpretación del derecho aplicable, comoquiera que la declaración no incluyó datos falsos o equivocados, sino que lo acontecido se derivó de una diferencia en la interpretación de un requisito reglamentario para acceder a la renta exenta, cuya posición fue aceptada por la DIAN, respecto de la declaración del año gravable 2017.

Pronunciamientos finales

Tanto la demandada como el ministerio público omitieron pronunciarse sobre el recurso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, atendiendo los cargos de impugnación planteados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que denegó las pretensiones de la demanda, toda vez que encontró que estos fueron expedidos conforme a la normativa procesal y que se evidenció que el contribuyente incumplió con los requisitos legales para declarar como exentas las rentas obtenidas por servicios hoteleros durante el año gravable 2016.

Corresponde a la Sala determinar: (i) si el fallo de primera instancia adolece de incongruencia por fallo *citra petita*, por no haberse estudiado los argumentos dirigidos a sustentar la falta de competencia del funcionario que emitió la liquidación oficial; (ii) si en consecuencia, el funcionario de fiscalización debió declararse impedido so pena de quebrantar el debido proceso; (iii) si se incurrió en una indebida valoración probatoria e incorrecta interpretación de las condiciones de la exención fijadas en la ley y en la norma reglamentaria, así como en desviación del problema jurídico, por haberse demostrado la construcción progresiva de un hotel, dentro del lapso comprendido entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017 y que, la misma contaba con licencia o con el reconocimiento de la curaduría una vez terminadas las respectivas construcciones; (iv) si con el reconocimiento de las edificaciones otorgado por la curaduría urbana mediante las resoluciones de reconocimiento, obrantes en el proceso, se acreditaba el cumplimiento del requisito del ordinal 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003; (v) si el tribunal excedió la litis, puesto que los actos no discutían la determinación de la renta líquida tras la depuración de los costos y deducciones, sino las condiciones para acceder a la exención y, si de haber sido tal aspecto, parte de lo controvertido, los actos carecerían de motivación suficiente; y (vi) si procede la sanción por inexactitud.

2- Respecto de los cargos por fallo *citra petita*, la demandante sostuvo que el *a quo* se abstuvo de estudiar argumentos de la demanda respecto de la falta de competencia del funcionario que expidió la liquidación oficial; en concreto: (i) la aplicación del artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, según el artículo 40 de la Ley 153 de 1887³, conforme con el cual, el cambio de competencia como disposición procesal, no podía afectar los procedimientos o actuaciones iniciadas, o los términos que estuvieran corriendo; (ii) que los artículos 684, 688 y 691 del ET siguieron vigentes, y los dos primeros no subsumieron al tercero; y (iii) la violación del artículo 560 del ET, puesto que la competencia prevista en el Decreto 4048 de 2008 y hasta la expedición del Decreto 1742 de 2020, para expedir la liquidación de revisión correspondía al jefe de liquidación y no al de fiscalización.

³ Modificada por la Ley 1564 de 2012

2-1- Para dilucidar el primer cargo, partirá la Sala de señalar que conforme con el artículo 305 del Código General del Proceso (CGP) la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones de la demanda y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley, de manera que se incurra en incongruencia cuando la sentencia decide aspectos que exceden lo controvertido (*extra o ultra petita*), u omite resolver sobre lo pretendido (*citra petita*).

Con esto presente, se advierte que, si bien el tribunal no hizo referencia a cada uno de los argumentos presentados por la demandante para sustentar la pretendida falta de competencia del funcionario que profirió la liquidación oficial, si analizó con suficiencia el cargo, pues partió del artículo 691 del ET que determinaba la competencia para proferir liquidaciones oficiales en el jefe de la unidad de liquidación, para luego precisar que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 le adicionó un párrafo a la primera disposición, otorgando competencia al jefe de la Unidad de Fiscalización para proferir entre otros actos, las liquidaciones oficiales, respecto de lo cual, advirtió que esta previsión no modificó el trámite o procedimiento de revisión de las liquidaciones tributarias, y explicó que tal potestad le fue atribuida a la función fiscalizadora por ser la encargada de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin que esto implicara una función ajena a la Administración tributaria en toda su estructura. De manera que, no encuentra la Sala que el fallo de primera instancia haya incurrido en incongruencia, pues ni resolvió asuntos ajenos al debate, ni omitió pronunciarse sobre los cargos planteados, entre ellos, específicamente el de la incompetencia del funcionario que profirió la liquidación oficial. No prospera el cargo.

3- Ahora bien, la recurrente insistió en la causal de anulación, argumentando que el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 - que añadió un párrafo al artículo 691 del ET atribuyéndole competencia al jefe de la División de Fiscalización para proferir las liquidaciones oficiales de revisión- no era aplicable, porque al momento en que se inició el procedimiento administrativo, no estaba vigente, por lo que debió aplicarse la normativa anterior, conforme con lo señalado en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, y persistió además en que, la jefe de la División de Fiscalización, que profirió la liquidación demandada, debió declararse impedida por haber participado de forma activa durante la investigación y haber proferido el Requerimiento Especial nro. 012382019000003 del 09 de julio de 2017, por lo que se encontraba inmersa en la causal de impedimento prevista en el ordinal 2º del artículo 11 del CPACA, siendo, en consecuencia, incompetente para proferir el acto demandado.

Sobre el particular adujo la Administración que, el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019 introdujo una norma de competencia, cuya aplicación era inmediata, luego surtía efectos para el 26 de febrero de 2020 fecha en que se profirió la liquidación oficial.

3.1- Para definir el asunto en cuestión, debe tenerse en cuenta que si bien el artículo 691 *del ET* determina que la competencia para ampliar requerimientos especiales, proferir liquidaciones oficiales y aplicar sanciones, corresponde al jefe de la Unidad de Liquidación, dicha disposición fue adicionada con un párrafo, por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, en el que expresamente se señaló: “A partir de la entrada en vigencia del presente decreto corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización proferir los actos de que trata el presente artículo”. (Subrayado propio).

Sobre la previsión del artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), a la cual alude el apelante, y que establece que las normas relacionadas con la sustanciación y ritualidad de los juicios prevalecen sobre las anteriores desde el momento en que deben comenzar a regir, salvo

las actuaciones en curso o los términos que hubieren comenzado a correr, que deben regirse por la legislación vigente al momento de su iniciación, se pronunció esta corporación en sentencia proferida por la Sección Tercera el 22 de agosto de 2007, exp 31450 C.P: Enrique Gil Botero, señalando que: “ *El art. 40 (sic) ley 153 de 1887, no se refiere a las leyes que determinan la competencia para tramitar los procesos, sino a aquellas que regulan la sustanciación y ritualidad de los mismos, es decir, el procedimiento que debe seguirse para adelantarlos (...).*”

Igualmente se pronunció la Sección en sentencia del 17 de noviembre de 2022, exp. 26541, CP: Milton Chaves García, para precisar la aplicación de esta norma que modificó la competencia, al momento de emitirse el acto definitivo, en dicha oportunidad se concluyó que «*Si bien, para cuando se notificó el pliego de cargos dicha norma [artículo 50 de la Ley 1602 de 2106 de 2019] todavía no estaba vigente, tal circunstancia no condiciona la aplicación inmediata de esta norma, dado que lo que debe verificarse es quién era el competente para proferir el acto sancionatorio llegado ese momento y, como se vio, la competencia, para entonces, la tenía la jefatura de la Unidad de Fiscalización*». Por tanto, dable es concluir que la jefatura de la Unidad de Fiscalización actuó con plena competencia al emitir la liquidación oficial de revisión acusada.

En armonía con ello, se aclara que no se trata de que los artículos 684 y 688 ET hayan subsumido al artículo 691 ejusdem, sino que en virtud de la modificación introducida por el Decreto Ley 2106, que adicionó el parágrafo en cuestión, la competencia para expedir tanto los actos preparatorios como definitivos, se unificó en la unidad de fiscalización, a partir de la vigencia de la norma, lo cual aplicaba con prescindencia de la expedición del Decreto 1742 de 2020 que modifica la estructura de la DIAN, y refleja la previsión con fuerza de ley, vigente desde el mes de noviembre del año 2019, en tanto su aplicación no fue condicionada a ninguna circunstancia.

Ahora, habiéndose establecido que la actuación del funcionario de la tributación que profirió la liquidación oficial, se encontraba amparada legalmente en su competencia, y no mediando ninguna circunstancia diferente que afectara la independencia del mismo, no procedía la declaratoria de impedimento que reclama la apelante.

No prospera el cargo de la apelación.

4- Sobre el asunto de fondo, los problemas jurídicos planteados en los puntos (iii) y (iv) están referidos a resolver si incurrió el tribunal en una indebida valoración probatoria e incorrecta interpretación de las condiciones de la exención, así como en desviación del problema jurídico, por haberse demostrado la construcción progresiva de un hotel, entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017 y que, la misma contaba con licencia o con el reconocimiento de la curaduría una vez terminadas las respectivas construcciones; al igual que, si con el reconocimiento de las edificaciones otorgado por la curaduría urbana, mediante las resoluciones obrantes en el proceso, se acreditaba el cumplimiento del requisito del ordinal 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003.

Adujo la actora que, debió tenerse en cuenta que el hotel fue construido progresivamente entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017; esto es, dentro del plazo que el legislador fijó para que se construyeran nuevos hoteles a efectos de la exención, lo cual se probaba con la Resolución nro. 1-000169 del 26 de septiembre de 2003, expedida por la Curaduría Urbana 2 de Armenia y con las resoluciones nros.18-000434, del 13 de enero de 2014, y la 63001-1-19-0387 del 06 de septiembre de 2019, de las curadurías urbanas 1 y 2 de Armenia, respectivamente. Respecto de la resolución del año 2019, sostuvo que esta, reconoció las construcciones de tres edificaciones (hall de acceso,

parqueadero y gimnasio) construidas en febrero de 2014, y la resolución del año 2014 reconoció un nuevo establecimiento hotelero cuya construcción inició con la resolución emitida en el año 2003 y culminó en el 2014.

En el mismo orden, cuestionó que el tribunal no hubiera definido sobre la asimilación de los efectos de los actos de reconocimiento, al del requisito reglamentario de la aprobación de proyectos de construcción del ordinal 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003, y lo acusó de interpretar la norma en un sentido excesivamente literal al exigir que la licencia aprobara todo el proyecto del nuevo hotel desde el inicio de la construcción, que la licencia fuera previa a la construcción, dijo que ese entendimiento implicaría su ilegalidad, por adicionar requisitos no previstos en la ley, y quebrantaría la remisión normativa que equipara el reconocimiento de las construcciones a la licencia de construcción, de manera que de darse tal interpretación por el *ad quem*, habría lugar a la excepción de legalidad.

Además, anotó que en el año 2015 solicitó el registro de turismo ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, quien comprobó las condiciones para acceder a la renta exenta, de manera que, la demandada no podía nuevamente evaluar el cumplimiento de los requisitos de existencia de nuevos hoteles o de su remodelación.

Por otra parte, destacó como inconsistente que en la investigación sobre la declaración del impuesto sobre la renta del período 2017 adelantada por la demandada, se hubiera reconocido la certificación de aprobación de proyecto, culminando este proceso con auto de archivo, no obstante tratarse del mismo soporte para la actuación administrativa del año gravable 2016 en cuestión.

Por su parte, la demandada sostuvo que las pruebas aportadas no demostraron el cumplimiento de los requisitos previstos para acceder a la exención. Adujo que no se aportó la certificación de la Curaduría Urbana o Secretaría de Planeación o la entidad que hiciera sus veces del domicilio del inmueble, en el que constara la aprobación del proyecto de construcción de un nuevo establecimiento hotelero entre el 01 de enero del 2003 y el 31 de diciembre de 2017, no obstante tener la carga probatoria.

Señaló que con los medios probatorios recaudados, respuestas de la actora y de las curadurías, no fue posible obtener prueba del certificado de que trata el numeral 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003, en el que constara la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero. Manifestó que el contribuyente mostró una serie de contradicciones, al aducir inicialmente que se trataba de rentas obtenidas en hoteles remodelados y/ o ampliados, y posteriormente haber asegurado que se trataba de rentas obtenidas en nuevos hoteles creados a partir del 1 de enero de 2003, siendo claro que en ninguno de los dos casos, se cumplía con el requisito de la certificación de la curaduría en el que constara la aprobación del proyecto de construcción o de remodelación y/o ampliación del hotel.

Arguyó que la certificación de reconocimiento de la construcción que fue aportada, (Resolución No 63001-1-19-0387 de septiembre 06 de 2019), además de corresponder a una prueba post constituida, no cumplió con la exigencia de la norma reglamentaria (art. 5º del D. 2755 de 2003), porque se refería a construcciones que no gozaron de licencias de construcción antes de ser realizadas, siendo entonces un procedimiento no cobijado por la norma. Agregó que la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento distaba de lo que era el reconocimiento de una construcción, pues mientras la primera se enmarca dentro de los procedimientos previos exigidos por la ley para realizar una construcción, el segundo se hace con menoscabo de los requisitos

previos a la construcción, de ahí que el reconocimiento de la construcción no pudiera aceptarse.

4.1- En orden a definir el debate, es de observar que el artículo 207-2 ordinales 3º y 4º determinó como exentas, las rentas provenientes de la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles construidos, o que se remodelen o amplíen, respectivamente, dentro de los quince años siguientes a la entrada en vigencia de la ley, por un término de treinta años. Para el segundo evento, la exención es equivalente a la proporción que represente el valor de la remodelación o ampliación en el costo fiscal del inmueble, a cuyos efectos, exigió la norma legal la previa aprobación del proyecto por parte de la curaduría urbana y la Alcaldía del domicilio del inmueble.

Esta disposición fue reglamentada mediante el Decreto 2755 de 2003, normativa que determinó en el artículo 5º los requisitos para acceder a la exención por servicios prestados en nuevos hoteles, y en los artículos 6º y 7º, los requeridos para gozar del beneficio por servicios prestados en hoteles remodelados o ampliados. Para el caso de los nuevos hoteles, estableció el artículo 5º en su numeral 3º que debía acreditarse “*certificación expedida por la Curaduría Urbana, por la Secretaría de Planeación o por la entidad que haga sus veces del domicilio del inmueble, en la cual conste la aprobación del proyecto de construcción del nuevo establecimiento hotelero*”. Por su parte el artículo 6º en sus numerales 2º y 3º determinaron que debía acreditarse la certificación expedida por la Curaduría Urbana o entidad competente, así como de la Alcaldía del domicilio del inmueble, en la cual constara la aprobación del proyecto de remodelación y/o ampliación del hotel correspondiente. Asimismo para este evento exigió el numeral 6º que se certificara por parte del representante legal y revisor o contador, según correspondiera, entre otros aspectos, la proporción que representaba el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado.

Considerado lo anterior, resulta relevante indicar que la normativa urbanística impone como requisito para adelantar la construcción de cualquier edificación, contar con una licencia urbanística expedida por la autoridad territorial (artículo 99 de la Ley 388 de 1997). A tal fin, el Decreto 1469 de 2010 (compilado por el Decreto 1077 de 2015), regula que la licencia urbanística será la autorización previa, otorgada para llevar a cabo urbanizaciones, parcelaciones, construcciones, demoliciones, o intervención tanto en el espacio público como en predios privados (artículo 2º), y la modalidad en que la licencia sea conferida podrá corresponder a la urbanización, construcción de nuevas edificaciones, ampliaciones, cambios de uso, modificaciones arquitectónicas, restauración de valores históricos, entre otros, por lo que su falta de obtención antes de la intervención constructiva constituirá una infracción urbanística (artículos 103 de la Ley 388 de 1997, modificado por el artículo 1º de la Ley 810 de 2003).

4.2- Contrastando lo anterior con la normativa reglamentaria que regula el acceso a la exención tributaria, que prescribe la expedición de licencias urbanísticas, se observa que, si bien el numeral 3º del artículo 5º del Decreto 2755 de 2003 no hace mención expresa a la aprobación *previa* del proyecto de construcción del establecimiento hotelero, cuando de hoteles nuevos se trata, la normativa urbanística sí preceptúa que la expedición de la licencia de construcción debe obtenerse con anterioridad al levantamiento de las edificaciones. sin embargo, en criterio de la Sala, esto no sería óbice para acceder a la exención, en la medida en que se acreditara la aprobación de la construcción del nuevo hotel, en el lapso previsto por la ley a efectos de acceder al beneficio, por cuanto estaría cumplida la finalidad legislativa.

Sobre el particular, debe observarse que las normas del sector urbanístico, específicamente los artículos 64 y siguientes del Decreto 1469 de 2010, regulan un procedimiento de reconocimiento de edificaciones u obras constructivas dirigidos a regularizar el incumplimiento de la obtención de la respectiva licencia previo a las labores constructivas. Al tenor del artículo 71 de este decreto *«la expedición del acto de reconocimiento de la existencia de la edificación causará los mismos gravámenes existentes para la licencia de construcción y tendrá los mismos efectos legales de una licencia de construcción»*. El trámite de este procedimiento debe recaer sobre edificaciones que se hayan concluido como mínimo cinco (5) años antes de la solicitud de reconocimiento (art. 64 ídem).

En ese sentido, el acto administrativo de reconocimiento de edificaciones no solamente subsana la incursión de la eventual infracción cometida a nivel del derecho urbanístico, sino que también permitiría acreditar que las obras constructivas del nuevo hotel fueron efectuadas dentro del término previsto en el artículo 207-2 del ET, de ahí que no pueda desestimarse bajo el rótulo de prueba pos constituida.

4.3- Ahora, con miras a corroborar si la demandante cumplió con el requisito de la certificación de aprobación del proyecto de construcción de un nuevo hotel, resultan relevantes las siguientes pruebas:

(i) El 30 de diciembre de 2013, se efectuó una pericia técnica por parte de un profesional en ingeniería ante la curaduría, consistente en hacer distintas evaluaciones estructurales de las edificaciones ubicadas en el predio Rancho Edén, en el cual se concluyó que las edificaciones: hotel principal, hotel bloque 1, centro de negocios, restaurante, kiosko restaurante, minimercado y cabañas 1, 2 y 3 fueron construidos en 1980, mientras que las edificaciones identificadas como hotel bloque 2, hotel bloque 3 y el kiosko se construyeron alrededor del año 2008 (ff. 295 a 388 caa).

(ii) A partir del anterior dictamen técnico, la Curaduría Urbana 2 de Armenia expidió la Resolución nro. 18-000434, del 13 de enero de 2014, que reconoció las construcciones existentes y las intervenciones para disminuir la vulnerabilidad sísmica de las edificaciones en el Rancho Edén. A este fin, indicó que las construcciones se hicieron *«antes del 20 de enero de 1998»* (ff. 208 a 216 caa).

(iii) Mediante la Resolución nro. D3Ph 14-2-0004, del 07 de marzo de 2014, la Curaduría Urbana 2 de Armenia aprobó los planos de propiedad horizontal para la ejecución de obras en el Lote 3 del predio denominado Rancho Edén, específicamente para el uso comercial (hotel-turismo) y, a tal fin, relacionó las edificaciones como: hotel principal (bloques 1 y 3) y cabañas 1, 2 y 3 en las que se identifican las intervenciones constructivas (ff. 217 a 222 caa).

(iv) Mediante Oficio nro. 001E2019003180, del 12 de abril de 2019, la Curaduría Urbana 1 de Armenia, en respuesta al requerimiento ordinario de la DIAN, que solicita información sobre licencias otorgadas o en trámite para el establecimiento hotelero Rancho Edén, indicó que *«una vez verificados los archivos históricos y de gestión bajo custodia ... se puede constatar que no se encuentra información alguna sobre licencias otorgadas o en trámite del establecimiento hotelero Rancho Edén...»* (f. 246 caa)

(v) Por medio del Oficio nro. 001E2019003550, del 29 de abril de 2019, la Curaduría Urbana 2 de Armenia, en respuesta al requerimiento ordinario, informa a la DIAN que no existe trámite actual o anterior a nombre de Rancho Edén SAS para proyectos de construcción de ningún tipo (f. 250 caa).

(vi) A través de la Resolución nro. 63001-1-19-0387, del 06 de septiembre de 2019, el Curador 1 de Armenia otorgó reconocimiento de construcciones para tres edificaciones destinadas al uso de servicios turísticos de un piso, en la que indica que, según la pericia técnica aportada para el trámite de ese reconocimiento, las edificaciones fueron construidas «*en febrero de 2014*» (ff. 392 a 395 caa).

(vii) Mediante oficio del 27 de septiembre de 2019, el Curador Urbano 1 de Armenia, a raíz de la solicitud del demandante, confirmó que la Resolución nro. 63001-1-19-0387, del 06 de septiembre de 2019 había reconocido la existencia de tres edificaciones en el predio Rancho Edén, las cuales fueron construidas en febrero de 2014 (f. 280 caa).

viii) Declaración de la contadora durante la visita del 06 de diciembre de 2016, oportunidad en la cual manifestó que, la renta exenta por concepto de servicios hoteleros correspondía a rentas obtenidas en hoteles ampliados, pues se habían creado algunos bloques para la construcción del hotel.

Cabe resaltar que, la Resolución nro. 1-000169, del 26 de septiembre de 2003, y el oficio CUJ0094, del 03 de marzo de 2020, a los que alude el demandante en el recurso de apelación no obran en el expediente, aunque se anunciaron, no fueron aportadas con el recurso. Con todo, se advierte que tales pruebas serían improcedentes en esta oportunidad procesal, comoquiera que no se configura ninguna de las causales previstas en el artículo 212 del CPACA.

Tras lo anterior, advierte la Sala que en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 012412020000002, del 26 de febrero de 2020, la Administración advirtió que desde el inicio de la investigación hubo incertidumbre cerca de si la renta exenta se derivaba de nuevos hoteles construidos o de hoteles remodelados o ampliados, lo cual presenta especial relevancia, atendido el acervo probatorio señalado en precedencia, pues si bien la actora afirmó que se trataba del primero escenario, lo cierto es que las pruebas obrantes en el plenario, ponen de presente que parte de las edificaciones que conformaban el establecimiento hotelero existen desde el año 1980, lo cual confirmó la propia contadora de la sociedad quien, durante la visita del 06 de diciembre de 2016, manifestó que la renta exenta por concepto de servicios hoteleros correspondía a rentas obtenidas en hoteles ampliados, pues se habían creado algunos bloques para la construcción del hotel.

5- Los elementos probatorios dan cuenta de que, en el predio identificado como Rancho Edén, fueron efectuadas varias construcciones para prestar servicios hoteleros, algunas de las cuales fueron efectuadas «*antes del 20 de enero de 1998*», según la Resolución nro. 18-000434, del 13 de enero de 2014, otras en el año 2014, y que fueron reconocidas mediante la Resolución nro. 63001-1-19-0387, del 06 de septiembre de 2019.

Lo anterior, se observa evidenciado en los actos demandados, pues a partir de lo declarado por la contadora de la actora, y de lo certificado en las resoluciones de reconocimiento, se determinó que las obras recayeron sobre infraestructura hotelera existente desde el año 1998. Al respecto, expuso la liquidación oficial acusada: «*tal como se muestra en este plano aprobado por la Curaduría Urbana nro. 2 [se refiere al aportado en la pericia técnica en el trámite de reconocimiento ante la Curaduría], fueron identificadas plenamente las construcciones relacionadas con la infraestructura hotelera existente ...*», y se advirtió que, la resolución de reconocimiento nro. 63001-1-19-0387, del 06 de septiembre de 2019, «*hacía referencia al reconocimiento de una parte adicional a la infraestructura hotelera reconocida mediante la Resolución nro. 000434, de enero 13*



de 2014, tramitada ante la curaduría urbana nro. 2, desvirtuándose que se tratara en sí de la construcción de un hotel nuevo, sino de otro tipo de obras, ampliaciones y/o remodelaciones a la infraestructura existente» (índice 2 de Samai).

Si bien el procedimiento de reconocimiento de edificaciones construidas en el lapso previsto por la Ley para acceder a la exención prevista para nuevos hoteles, es asimilable a la certificación de aprobación de la construcción, lo cierto es que esto no resulta suficiente en el caso sometido a análisis, comoquiera que las pruebas obrantes en el proceso, ponen en evidencia que no se trataba de un nuevo hotel, sino de ampliaciones a un establecimiento hotelero, preexistente a la ley, supuesto bajo el cual, el contribuyente debió acreditar otras condiciones, entre ellas, la certificación de la Alcaldía y la certificación del representante legal y revisor fiscal o contador, sobre la proporción que representaba el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado y/o ampliado, conforme fue reclamado por la entidad demandada, sustentada en la exigencia del Decreto reglamentario Decreto 2755 de 2003, artículo 6º, para los eventos de remodelación o ampliación de hoteles, exigencia que no fue satisfecha, porque según la actora correspondía a “hipótesis” sobre este supuesto, pues defendía que se trataba de la construcción de un hotel nuevo.

Inclusive se advierte que, la actora no formuló cargo alguno en relación con el cuestionamiento referido a la ausencia de prueba de la proporción de la ampliación en el costo fiscal del hotel, ni ejerció ninguna carga probatoria a esos efectos; tan solo aseveró en su escrito de demanda y de apelación que las obras existentes antes del 2003 que se identificaban como “hotel principal”, correspondían a la casa de habitación del propietario del predio donde operó el establecimiento hotelero, y que la DIAN no había desvirtuado tal hecho, cuando le competía la carga probatoria de acreditar que se trataba de un hotel nuevo y no de una ampliación o remodelación de un hotel.

Ahora bien, el reparo relativo a que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo era competente para verificar los requisitos de la exención y no la demandada, debe ser desestimado, por cuanto la DIAN es la entidad competente para administrar los tributos de orden nacional, entre ellos el impuesto sobre la renta, y verificar la correcta determinación del impuesto.

Respecto al Auto de Archivo No. 20210010100003338 del 13 de julio de 2021, por el proceso administrativo adelantado por la renta exenta correspondiente al período gravable 2017, debe precisarse que tal hecho no tiene incidencia alguna en el proceso que ocupa la atención de la Sala, este solo puede definirse con las pruebas obrantes en el mismo.

Por todo lo anterior, no prospera el cargo de apelación.

6- Respecto del reparo de la apelación, referido a que el tribunal excedió la litis fijada porque porque la controversia estaba referida a las condiciones para la exención por servicios hoteleros, y no a su cuantía, ni a la forma de liquidarla, se advierte, al margen de la formulación de los problemas jurídicos por parte del *a quo* señaló, que lo cierto es que la liquidación oficial acusada al sustentar el rechazo de la exención no solamente exigió la acreditación de la aprobación del proyecto de construcción de un hotel nuevo, sino también exigió distinguir los costos y gastos atribuibles a la renta exenta para evitar un doble beneficio, y la acreditación de la proporción que representaba el valor de la remodelación y/o ampliación en el costo fiscal del inmueble remodelado o ampliado, por

cuanto las pruebas recaudadas evidenciaban que se trataba de esto último y no de la construcción de un hotel nuevo.

Como se aprecia, la parte de la decisión del tribunal que, en criterio de la apelante, excedería la litis, hizo parte de la glosa de la autoridad, por lo que pudo controvertirla en la demanda, y ejercitar la correspondiente carga probatoria, lo cual no hizo. En línea con ello, tampoco resulta procedente la argumentación de la apelación en torno a que, en caso de que haber sido esto la razón para negar, los actos carecerían de motivación, pues habrían tenido que demostrar el doble beneficio y el monto no procedente, pues esto no fue cuestionado en la demanda, no siendo esta la oportunidad para hacerlo. No prospera el cargo de apelación.

7- Resta definir la legalidad de la sanción por inexactitud, a cuyos efectos deben atenderse las previsiones del artículo 647 del ET, acorde con el cual, constituye inexactitud sancionable, entre otros eventos, la inclusión en la declaración de exenciones inexistentes, que derive en un menor impuesto a pagar, circunstancia que para la Sala se encuentra plenamente configurada en el caso concreto, en tanto pudo establecerse que la renta exenta que fue tomada en la declaración de 2016 era improcedente.

Precisado lo anterior, se resolverá sí como la plantea la apelante, la situación se derivó de una diferencia de criterios en la interpretación de un requisito reglamentario para acceder a la renta exenta, y cuya posición fue aceptada por la DIAN en relación con la declaración de renta del año gravable 2017.

7.1- El error sobre el derecho aplicable, al que se refieren las disposiciones que regulan las figuras que sancionan la inapropiada autoliquidación de los tributos, consiste en una equivocada comprensión o el falso conocimiento por parte del autor acerca de los elementos normativos que hacen parte de la descripción legal del tipo infractor, o del alcance de las normas que, por remisión, modulan el cumplimiento del deber formal de autoliquidar el tributo mediante una declaración. En ese sentido, la circunstancia que genera una exculpación de la sanción, es el hecho de que el declarante esté incurso en un error relativo al derecho aplicable, a la hora de autoliquidar el tributo. Para que se configure la causal de exculpación, no basta que se advierta en el caso la existencia de una mera «*diferencia de criterios*» entre los sujetos de la relación jurídico-tributaria. Para el régimen sancionador es irrelevante que las posiciones jurídicas de los sujetos de la relación tributaria sean discrepantes⁴.

En ese sentido, quien aduce el error sobre el derecho aplicable debe esgrimir argumentos idóneos y suficientes que den cuenta de las razones por las cuales realizó una interpretación de la norma que posteriormente la autoridad determinó como equivocada y que tal interpretación fue el factor determinante en la inadecuada forma de declarar la obligación tributaria, fundando así la consideración de la causal exculpatoria.

7.2- Bajo los anteriores supuestos, no encuentra la Sala configurada en el *sub lite* una causal exculpatoria, comoquiera que el disenso no fue el alcance interpretativo de la normativa que rige la exención, sino que el mismo fue de naturaleza fáctica o probatoria, en tanto, la actora argumentaba que las rentas que declaró como exentas, se derivaron de nuevos hoteles, y que cumplía con los requisitos del artículo 5.º del Decreto 2755 de 2003, mientras el acervo probatorio, obrante en el proceso, puso de presente que se

⁴ Sección Cuarta, Consejo de Estado, sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



trataba de un establecimiento hotelero, remodelado y/o ampliado. No prospera el cargo de apelación.

Por lo expuesto, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

8- La Sala se abstendrá de condenar en costas, por no encontrarse causadas, conforme con el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia, con base a la motivación de expuesta en esta sentencia.
2. Sin condena en costas en esta instancia.
3. Reconocer personería al abogado Santiago Ortiz García, como apoderado de la demandante, conforme al poder conferido (índice 29 de Samai).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN