



**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
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00519-01 (27549)
Demandante: NOVA MAR DEVELOPMENT SA
Demandado: DIAN
Tema: Renta 2014. Servicios hoteleros básicos, complementarios y accesorios. Exención. Deducciones. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 28 de julio de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 23 de abril de 2015, Nova Mar Development SA presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, en la que registró gastos operacionales de administración por \$13.949.054.000, gastos operacionales de ventas por \$19.476.638.000, renta líquida de \$10.330.232.000, renta exenta de \$10.330.232.000 y renta líquida gravable, impuesto a cargo y saldo a pagar por impuesto en \$0.

Previo Requerimiento Especial 312382017000048 del 19 de mayo de 2017² y respuesta al mismo³, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412018000009 del 20 de febrero de 2018, en la cual desconoció gastos operacionales de administración (\$2.152.000), de ventas (\$4.586.000)⁴ y renta exenta (\$899.068.000). Así, fijó la renta líquida gravable en \$901.306.000, el impuesto a cargo en \$225.326.000, un saldo a pagar por impuesto de \$225.326.000, e impuso sanción por inexactitud del 100 %, para determinar un total a pagar de \$450.652.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración⁵, que fue decidido por la Resolución 992232019000007 del 28 de febrero de 2019, emitida por

¹ Expediente digital, índice 2 SAMAI.

² Notificado el 22 de mayo de 2017.

³ Radicada el 11 de mayo de 2017, vía electrónica.

⁴ De los cuales la contribuyente únicamente cuestionó \$86.000 con la demanda. El otro rubro por \$4.500.000 correspondió a pago de honorarios de abogado.

⁵ Radicado el 20 de abril de 2018.



el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar el acto impugnado.

DEMANDA

Nova Mar Development SA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«A. A TÍTULO DE NULIDAD

*Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, como consecuencia de estar plenamente probada la ilegalidad de los Actos Administrativos demandados, se sirva declarar la **Nulidad Absoluta** de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión No. 31241218000009 del 20 de febrero de 2018 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá, por medio de la cual modificó la declaración privada de NOVA MAR 2014 del impuesto sobre la renta del año gravable; y (ii) la Resolución No. 992232019000007 del 28 de febrero de 2019 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Sucursal en cintra de la Liquidación Oficial de Revisión.*

En caso que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la Demandante durante este proceso judicial, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se sirva declarar la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados, liquidando el saldo a pagar correspondiente a la Sucursal.

B. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

*Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos demandados, se declare como **Restablecimiento del Derecho** que la declaración del impuesto sobre la renta presentada por Nova Mar, [está en firme] de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.*

Subsidiariamente, en caso que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos demandados, y no obstante considere que en el presente caso mi representada no declaró correctamente el impuesto sobre la renta para el periodo discutido, solicito respetuosamente que como Restablecimiento del Derecho se sirva determinar y liquidar el impuesto sobre la renta para el año gravable 2014 a cargo de Nova Mar, de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.

Así mismo, en caso que se determine que algunas de las rentas que fueron declaradas como exentas, deben ser consideradas gravadas, solicito respetuosamente a su Honorable Despacho se depuren los ingresos respectivos junto con los costos y gastos que le son atribuibles a dichos ingresos.

C. COSTAS DEL PROCESO Y AGENCIAS EN DERECHO

Respetuosamente solicito a los Honorables Magistrados que, teniendo en cuenta que los Actos Administrativos demandados contradicen el ordenamiento jurídico en forma flagrante, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de Nulidad Absoluta o Parcial de los Actos Administrativos demandados.

Las costas y agencias en derecho se solicitan de conformidad con el contenido normativo determinado en los artículos 361, 363, 364, 365 y 366 del Código General del Proceso, y



en concordancia con el Acuerdo No. PSAA 16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, numeral 9 del artículo 95 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 26, 107, 107-1, numeral 3 del artículo 207-2, 647, 683, 712, 742, 743, 745, 746 y 777 del Estatuto Tributario;
- Artículos 5 y 9 del Decreto 2755 de 2003;
- Artículos 3, 40 y 42 de la Ley 1437 de 2011;
- Artículo 165, 167 y 176 del Código General del Proceso; y
- Artículo 17 del Decreto 185 de 1975, compilado con el artículo 1.2.1.7.1 del D.U.R 1625 de 2016.

Se violó el debido proceso al impedir el ejercicio del derecho de contradicción pues, aunque la sociedad se opuso a las glosas de la DIAN, esta pretermitió sus argumentos sin expresar las razones del rechazo. La DIAN debió acreditar que los ingresos registrados como renta exenta no provenían de la prestación del servicio hotelero, ni eran complementarios o accesorios a este, y no presumir que incrementaban el patrimonio de la sociedad para gravarlos, lo que configura expedición irregular.

Se transgredió la normativa superior al interpretar y aplicar indebidamente los artículos 207-2 numeral 3 del ET y 9 del Decreto 2755 de 2003, desconociendo el tratamiento de la renta exenta para considerar que los ingresos registrados no estaban vinculados a los servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles, ni que dicho tratamiento se extiende a los servicios accesorios o complementarios.

Proceden los siguientes rubros que integran la renta exenta: i) **Diferencia en cambio por \$408.548.416**, proveniente de cuentas por cobrar y por pagar en moneda extranjera de la sucursal en el exterior, debido a su operación hotelera, que además se afectó por las cuentas por pagar por comisiones internacionales por la franquicia con la que opera Nova Mar, otorgada por Marriot International Inc, y Real Hotels & Resorts, mediante los cuales se concedió a la actora el derecho de uso de la marca Marriot en Colombia; ii) **Alquiler de locales por \$222.597.534**, que correspondió al ingreso obtenido por el arriendo de uno de los espacios privados del hotel para el funcionamiento de un café de talla mundial, que sirve a los huéspedes del hotel e interesados, como un servicio complementario y/o conexo de alimentación, atado al servicio hotelero; iii) **Recuperación de provisiones por \$32.312.736**, la cual, pese a ser constituida, no fue materializada y el hecho que potencialmente podía generar efecto económico adverso no se generó, pues la provisión fue reversada y recuperada contablemente (...) no constituye conceptual ni jurídicamente un ingreso (...); iv) **Recuperación por reintegro de costos y gastos por \$40.344.964**, originado en las erogaciones en que incurrió por gastos en pérdidas o daños de elementos de las instalaciones del hotel; v) **Indemnización por siniestros por \$2.640.150**, originado en la indemnización por seguro de hurto contratado con la compañía de seguros Axxa Colpatria Seguros SAS, que se vio en obligación de reponer monetariamente a un huésped, y que posteriormente fue reintegrado por la compañía de seguros; vi) **Ingresos de ejercicios anteriores por \$66.000**, correspondientes al reintegro de costos y gastos por candados de lockers de los empleados; vii) **Aprovechamiento por \$68.384.590,76**, que constituye un simple movimiento contable de carácter neutro, que no incrementa el patrimonio; viii) **Descuentos a empleados por \$156.800**, por la recuperación de los gastos en que tuvo que incurrir por la pérdida o daño de grifos y gafetes, descontados por nómina a los empleados del hotel que generaron el daño; ix) **Intereses y rendimientos financieros por la suma de \$74.180.836**, por los recursos en bancos, originados en la actividad hotelera realizada por la sociedad; x) **Utilidad en la venta de propiedad, planta y equipo por \$36.236.050,72**, obtenido por la venta de un vehículo dedicado a



transportar insumos de los restaurantes del hotel para consumo de los huéspedes y, xi) **Otros ingresos convenios con proveedores por \$13.600.000**, originados en aprovechamientos de cuentas por pagar y bonificaciones otorgadas a proveedores, quienes suministran insumos para funcionamiento del hotel.

Loa actos acusados están falsamente motivados, al manifestar que la actora no aportó el certificado del revisor fiscal con los requisitos del Decreto 2755 de 2003; y violaron el artículo 107-1 del ET por falta de aplicación, pues las erogaciones por legalización de gastos por anticipo de compra de regalos para hijos de asociados (\$2.152.000) y alquiler de cancha de futbol 5 (\$86.206) cumplieron los requisitos del artículo 107-1 del ET, aplicable en virtud de los principios de justicia e igualdad.

Si se determina que las rentas declaradas no eran exentas sino gravadas, debe efectuarse la correspondiente depuración con los costos y gastos que las afectaron.

No se configuraron los supuestos sancionables, porque la DIAN impuso la sanción por inexactitud fundada en criterios objetivos, contrariando la jurisprudencia; la sociedad actuó conforme a la normativa aplicable sin generar daño y existe diferencia de criterios en cuanto a la interpretación de los artículos 207-2 del ET y 5 y 9 del Decreto 2755 de 2003, que regulan la renta exenta en la prestación de servicios hoteleros.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

No se vulneró el debido proceso y los actos acusados están debidamente motivados, pues fueron expedidos conforme con las exigencias legales y las pruebas recaudadas.

No hay lugar a extender la exención en la prestación de servicios hoteleros a otros ingresos. La normativa aplicable⁶ prevé que el servicio hotelero incluye como servicio básico el hospedaje, sobre el que se predica lo accesorio y complementario. Así, los servicios vinculados al servicio básico de hospedaje *-tanto accesorios como complementarios (bar, discotecas, banquetes, convenciones, eventos, etc)-* gozan de la exención prevista en los numerales 3 y 4 del artículo 207 del ET y en el Decreto 2755 de 2003, sin que sea posible aplicarla a otros ingresos, en tanto, el citado beneficio es taxativo, inequívoco, personal e intransferible. Por ende, los conceptos discutidos *- intereses; diferencia en cambio; utilidad en venta de propiedad, planta y equipo; alquiler de locales; recuperación; ingresos de ejercicios anteriores; aprovechamientos; indemnizaciones; descuentos a empleados; otros ingresos por convenios con proveedores-* no cumplen los atributos para considerarse servicios básicos y/o complementarios o accesorios.

El desconocimiento de gastos se fundó en los artículos 107 y 771-2 del ET, y no en el artículo 107-1 *ib.*, el cual fue incorporado por el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016 y su vigencia rige a partir del año gravable siguiente (2017). La retrospectividad de la ley para aplicar favorabilidad no procede en este caso.

⁶ Ley 300 de 1996 -*artículos 78 y 79-*; Resolución 0657 de 8 de abril de 2005; Decreto 2755 de 2003 y artículo 207-2 del ET.



Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de datos incompletos y equivocados que derivaron en un menor impuesto a pagar, sin que se configure diferencia de criterios.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, con base en los siguientes argumentos:

No se violó el debido proceso, porque la DIAN se pronunció sobre las inconformidades planteadas, observando las oportunidades de defensa y las pruebas presentadas.

No procede el reconocimiento de las rentas exentas reclamadas, por cuanto: *i) los ajustes por diferencia en cambio derivan de las fluctuaciones del mercado y no de la prestación del servicio hotelero en sí mismo; ii) para que sea exento el ingreso por alquiler de locales, el servicio de restaurante debe ser prestado directamente por el establecimiento; iii) la recuperación de provisiones, la recuperación por reintegro de costos y gastos y la adquisición de candados para lockers no derivan del servicio hotelero básico, accesorio ni complementario; iv) la indemnización por siniestros, aun cuando la norma indique que la indemnización por daño emergente no es susceptible el incrementar el patrimonio neto, no conlleva a que se le extienda la exención, pues el ingreso no deriva de la prestación de un servicio hotelero; v) de los intereses y rendimientos financieros no es posible concluir que se deriven de los servicios hoteleros prestados, pues se demostró que la actora percibe ingresos por otros conceptos no cobijados por la exención; vi) la utilidad en la venta de propiedad, planta y equipo no es renta exenta, pues aunque el vehículo pudiera ser utilizado transportar insumos, ello no implica que su venta corresponda a la prestación de un servicio hotelero y vii) los otros ingresos -convenios con proveedores- no derivan de la prestación del servicio hotelero.*

No se discutió la presentación del certificado de revisor fiscal, pues las partes indicaron que este fue aportado y valorado en sede administrativa. No obstante, en este no consta que el valor de las rentas solicitadas como exentas correspondan a servicios hoteleros y no indica si se lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades; el revisor se limitó a indicar que efectuó los procedimientos de revisión para verificar la respuesta al requerimiento especial y que se cumple con el Decreto 2755 de 2003, pero que es responsabilidad exclusiva de la sucursal la información contenida, dado que su responsabilidad solo es de verificación de los registros contables (*no indica cuáles*) y la documentación de soporte (*no se acompaña con el certificado*).

La DIAN no debía depurar la renta gravada ante la improcedencia de la exención, pues la consecuencia legal cuando se detectan pasivos inexistentes o activos omitidos es que los mismos constituyan renta líquida gravable en el periodo objeto de revisión (*art. 239-1*), de tal suerte que, si la demandante consideraba que esos emolumentos no eran constitutivos de renta, debió corregir su declaración.

La compra de regalos para hijos de los empleados y el alquiler de cancha 5 para integración de los empleados no tienen relación con la actividad productora de renta, ni eran necesarios para su desarrollo. La simple manifestación de satisfacción no basta para acreditar su procedencia, pues se debió demostrar que la erogación contribuyó directa o indirectamente al desarrollo, conservación o aumento de la



actividad productora de renta de la compañía, a la obtención de ingresos o, en su defecto, a facilitar su generación, lo que no ocurrió.

Procede la sanción por inexactitud ante la inclusión de deducciones improcedentes e ingresos no cobijados con la exención por prestación de servicios hoteleros. No se configuró diferencia de criterios, sino aplicación objetiva del artículo 647 del ET.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora presentó recurso de apelación, por lo siguiente:

El *a quo*: *i*) valoró indebidamente el certificado de revisor fiscal, que expresamente señaló que la suma declarada como renta exenta era acorde a los registros contables y la documentación de soporte; *ii*) desconoció que los ingresos cuestionados provinieron de la operación hotelera de la actora y, *iii*) desconoció que algunos ingresos determinados como renta líquida gravable no eran susceptibles de incrementar el patrimonio de la sociedad, transgrediendo la normativa aplicable (*arts. 17 del Decreto 185 de 1975, 26 y 683 del ET, y 95 numeral 9 de la CP*). Se reiteran los argumentos expuestos en la demanda sobre cada uno de los rubros que componen la renta exenta.

La sociedad no llevó contabilidad separada ni generó ingresos por actividades diferentes a servicios hoteleros, con lo cual el revisor fiscal no debía certificar ese hecho. Así, no procede el motivo con el cual el *a quo* fundamentó su decisión.

Aunque se probó que la renta líquida gravable determinada se fundó en conceptos que no constituían ingresos gravables, el Tribunal concluyó que, como la sociedad incorporó dichos ingresos como parte de la renta exenta, y no corrigió su declaración, debía asumir las consecuencias, lo que vulnera la normativa que regula la depuración de la renta. Por lo anterior, de resolverse que algunos ingresos debieron tratarse como gravados, se debe aplicar el artículo 26 del ET y depurar la renta con los costos y gastos «*pertinentes*», porque los jueces «*solo están sometidos al imperio de la ley*».

Las expensas por compra de regalos para hijos de asociados y alquiler de cancha de fútbol 5 acreditaron los requisitos del artículo 107-1 del ET, aplicable en virtud de los principios de justicia e igualdad tributaria.

No se configuró el supuesto imponible de la sanción por inexactitud, pues la sociedad actuó conforme con la normativa, jurisprudencia y doctrina vigentes; la multa aplicó criterios objetivos y existe diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas que regulan la renta exenta por prestación de servicios hoteleros.

OPOSICIÓN A LA APELACIÓN

Como no se requirió decretar pruebas en segunda instancia, no se dio traslado para alegar de conclusión -*art. 247 CPACA*-. Las partes no se pronunciaron y el Ministerio Público no conceptuó.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta de la sociedad Nova Mar SA, por el año gravable 2014.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, se debe establecer sí: *i)* se desconoció el valor probatorio del certificado de revisor fiscal; *ii)* los rubros registrados como exentos provienen del desarrollo de la actividad hotelera de la contribuyente; *iii)* hay lugar a depurar los costos y gastos «*pertinentes*» a las rentas determinadas como gravables; *iv)* proceden las deducciones rechazadas y, *v)* se debe imponer la sanción por inexactitud.

Indebida valoración del certificado del revisor fiscal

A juicio de la actora, el certificado del revisor fiscal de Nova Mar SA demuestra que la suma determinada como renta exenta acreditó los requisitos del numeral 4 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003. Advirtió, además, que la sentencia yerra al exigir que en el certificado constara que la sociedad llevaba contabilidad separada, pues no se obtuvieron ingresos por actividades distintas.

La DIAN desestimó dicha prueba, al señalar que en el certificado «*no consta ni se menciona: a) Que la actividad prestada corresponde a servicios hoteleros debidamente autorizados; b) que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponden a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1° de enero de 2003; c) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades [...] no se evidencia que el certificado lleve a al convencimiento de que todos los ingresos detallados en el anexo No. 1° cuentas de ingresos sean objeto del beneficio tributario del artículo 207-2 del ET, ni lo señalado en el artículo 5° del Decreto 2755 de 2003*», y QUE «*considerando que la renta exenta es la depuración sobre los ingresos de los respectivos costos y deducciones asociados a la prestación del servicio hotelero conforme los artículos 26 y 107 ET, de lo mencionado en la certificación no se puede inferir dicha exención tributaria sobre todos los ingresos obtenidos*».

El certificado del 3 de abril de 2017 aportado por la contribuyente indica que:

«En mi calidad de Revisor Fiscal de Nova Mar Development S.A Sucursal Colombiana, identificada con Nit. 900.095.648-4, he efectuado los procedimientos de revisión que se detallan a continuación, con el propósito de verificar la respuesta de la sucursal al requerimiento de información con Expediente No. RE-2014-2015-001314 emitido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003. La información que respalda este informe, así como su respuesta oportuna y el cumplimiento de los mencionados en el Decreto 2755 de 2003, es responsabilidad de la Administración de la sucursal como parte de su gestión.

Mi responsabilidad como Revisor Fiscal consistió en verificar que la información incluida en la respuesta mencionada, se encuentra de acuerdo con registros contables y documentación soporte en poder de la Sucursal para el periodo comprendido entre el 1° de enero y el 31 de diciembre de 2014.

Los procedimientos de revisión realizados fueron los siguientes:

1. Obtención por parte de la Administración de la Sucursal de Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por la cámara de comercio el 17 de marzo de 2017.



2. *Obtención por parte de la Administración de la Sucursal del Decreto 2755 de 2003, artículo 5, numeral 4.*
3. *Obtención por parte de la Administración de la Sucursal de la Declaración de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2014, presentada por la Administración el día 23 de abril de 2015, según formulario n.º 1110602594946.*
4. *Obtención del detalle de la cuenta de ingresos descargado del Sistema Contable uno con corte a 31 de marzo de 2017.*
5. *Obtención por parte de la Administración de la Sucursal del Anexo N.º1 denominada "cuenta ingresos".*
6. *Verificación de acuerdo con el Certificado de Existencia Legal mencionado en el numeral 1, acerca de que el establecimiento de la Sucursal el (sic) Colombia fue inscrito ante la Cámara de Comercio el día 12 de julio de 2006.*
7. *Verificación de acuerdo con el Certificado de Existencia Legal mencionado en el numeral 1, acerca de que la actividad económica de la Sucursal es la "prestación de servicios de hotelería en todas sus especialidades".*
8. *Observación mediante la Declaración de Renta y Complementarios mencionada en el numeral 3 de esta (sic) informe, que la compañía incluyó el valor de \$10.297.734.000, en el reglón 60 denominada "renta líquida".*
9. *Observación mediante la Declaración de Renta y Complementarios mencionada en el numeral 3 de este informe que la compañía incluyó el valor de \$10.297.734.000 en el reglón 62 denominado "renta exenta".*
10. *Comparación de información presentada en el Anexo N.º1 denominado "cuentas de ingresos" mencionado en el numeral 5, en cuanto a la clasificación de los ingresos con el Detalle de Ingresos extraído del Sistema Contable Uno mencionado en el numeral 4 del presente informe.*

Con base en el resultado de los procedimientos enumerados anteriormente, informo que la respuesta preparada por la Administración de la Sucursal al requerimiento de Información con Expediente N.º RE-2014-2015-001314, emitido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes, se encuentra de acuerdo con registros contables y con documentación soporte en poder de la sucursal para el período comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, de acuerdo con lo establecido en el numeral 4 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003». Se subraya.

En atención a lo anterior, el artículo 5.º del Decreto 2755 de 2003, vigente durante la ocurrencia de los hechos, disponía:

«Artículo 5º. *Requisitos para la procedencia de la exención en servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles. Para la procedencia de la exención, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, los exija: (...)*

4.- Certificación del Representante Legal y del Revisor Fiscal y/o Contador Público, según el caso, en la cual conste:

a) Que la actividad prestada corresponde a servicios hoteleros debidamente autorizados;



b) Que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponden a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1° de enero de 2003;

c) Que lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades.

Parágrafo. Se entiende por servicios hoteleros, el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados por el operador del establecimiento hotelero».

En el caso concreto, se advierte que el certificado aportado por la actora no cumple lo dispuesto en los literales b) y c) del numeral 4 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003, porque no da certeza de que el valor de las rentas solicitadas como exentas en el respectivo año gravable corresponden a servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos a partir del 1.° de enero de 2003, pues se limita a señalar que fue registrado en la declaración de renta -que fue objeto de comprobación especial por parte de la Administración- y, en ese contexto, si bien alude a la suma general declarada como exenta, no individualiza sus componentes o los conceptos específicos que la generaron.

Adicionalmente, no indica si lleva contabilidad separada de los ingresos por servicios hoteleros y de los originados en otras actividades. Y si bien la actora manifiesta que no percibe ingresos por actividades distintas a la hotelera, esa sola afirmación no es suficiente para entender cumplida la exigencia del numeral 4 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003, más aún si se tiene en cuenta que el objeto social de la compañía, incluye actividades diferentes a la hotelera, al señalar que: «La sucursal desarrollará las siguientes actividades económicas: A. La actividad inmobiliaria, en todas sus modalidades. B. La prestación del servicio de hotelería en todas sus modalidades. En desarrollo de las actividades económicas principales antes enunciadas, la sucursal podrá construir, adquirir, mejorar, enajenar, y administrar bienes inmuebles; invertir en fondos inmobiliarios, fiduciarias inmobiliarias y construir fideicomisos para el desarrollo de proyectos inmobiliarios; al igual que realizar y promocionar todo tipo de negocios, proyectos en el sector inmobiliario, ejecutándolos por su cuenta a través de terceros o asociándose para el efecto con otras personas naturales o jurídicas (...)», lo cual demuestra la posible realización de actividades diferentes a las hoteleras.

Para la Sala, la simple manifestación de la actora en cuanto a que el certificado posee plena eficacia y puede llevar al juez a la convicción de la realidad de las operaciones no es suficiente, pues aunado a que no cumple los requisitos señalados, por sí mismo no ofrece certeza de la realidad del ingreso del ente económico, ni el detalle de las cuentas y asientos correspondientes, a lo cual se suman los cuestionamientos hechos por la Administración sobre la naturaleza de los servicios prestados por la contribuyente. No prospera el cargo.

Servicios hoteleros básicos, accesorios y complementarios. Exención.

La sociedad registró en el renglón 62 de su declaración la suma de \$10.330.232.000, de los cuales la DIAN desconoció \$899.068.000, por considerar que ese rubro se componía de ingresos no cobijados con la exención prevista en los artículos 207-2 del ET y 5 del Decreto 2755 de 2003.



Sobre la exención del impuesto sobre la renta de ingresos provenientes del desarrollo de actividades hoteleras, la Ley 788 del 27 diciembre de 2002 «*Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones*», adicionó el artículo 207-2 al Estatuto Tributario, el cual dispuso que «*Son rentas exentas las generadas por los siguientes conceptos, con los requisitos y controles que establezca el reglamento [...] 3. Servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley [...]*».

La anterior disposición fue reglamentada por el Decreto 2755 de 2003, en los términos antes señalados por el artículo 5.º, indicó en su parágrafo que «*Se entiende por servicios hoteleros, accesorios prestados por el operador del establecimiento hotelero [...]*», y por el artículo 9.º, el cual dispone: «**Servicios hoteleros.** Para efectos de la exención a que se refieren los artículos 4º y 6º del presente decreto, se entiende por servicios hoteleros, el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios prestados directamente por el establecimiento hotelero o por el operador del mismo». Se destaca.

Ahora bien, el reglamento del artículo 207-2 del ET determina que son servicios hoteleros, el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios, prestados directamente por el establecimiento hotelero o por el operador del mismo.

En consonancia con lo anterior, la Ley 300 de 1996 o Ley General de Turismo, vigente para la época de los hechos, estableció los conceptos de establecimientos hoteleros y contratos de hospedaje en sus artículos 78 y 79, en los siguientes términos:

«ARTÍCULO 78. De los establecimientos hoteleros o de hospedaje. Se entiende por establecimiento hotelero o de hospedaje, el conjunto de bienes destinados por la persona natural o jurídica a prestar el servicio de alojamiento no permanente inferior a 30 días, con o sin alimentación y servicios básicos y/o complementarios o accesorios de alojamiento, mediante contrato de hospedaje.

ARTÍCULO 79. Del contrato de hospedaje. El contrato de hospedaje es un contrato de arrendamiento, de carácter comercial y de adhesión, que una empresa dedicada a esta actividad celebra con el propósito principal de prestar alojamiento a otra persona denominada huésped, mediante el pago del precio respectivo día a día, por un plazo inferior a 30 días».

Así, el tratamiento exceptivo del artículo 18 de la Ley 788 de 2002 (*artículo 207-2 del ET*) incluye no solo a los servicios básicos incluidos en el contrato de alojamiento u hospedaje (*habitación, cabañas, camping, entre otros*), sino también a los servicios accesorios y/o complementarios.

Al efecto, mediante el Concepto 75190 del 4 de noviembre de 2004⁷, la DIAN indicó que se entienden por **servicios complementarios** aquellos que hacen que el servicio hotelero sea completo, «*sin el cual el primero no sería perfecto*», y como **servicios accesorios**, aquellos que no están íntimamente relacionados con el servicio de alojamiento y, por tanto, no son indispensables para que este exista, pero son prestados por el establecimiento hotelero para tornar más agradable y cómoda la

⁷ https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0075190_2004.htm consultado el 21 de septiembre de 2023.



estadía de los huéspedes en el hotel, tales como servicios de restaurante, piscina, áreas húmedas (*jacuzzi, sauna y baños turcos*), gimnasio, telefonía, lavandería y parqueadero, entre otros.

Y si bien, en dicha oportunidad la DIAN consideró que los servicios sociales prestados en los hoteles, como bares, discotecas, banquetes, salones de convenciones, eventos o centros de negocios no eran complementarios ni accesorios al contrato de hospedaje, posteriormente, en el Concepto 036386 del 15 de junio de 2005, aclaró su postura para indicar que «*los servicios vinculados al servicio básico de hospedaje tanto accesorios como complementarios tales como los de bar, discotecas, banquetes, convenciones o eventos, entre otros, gozan de la exención prevista en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario y en el Decreto 2755 de 2003*»⁸.

En todo caso, el referido Concepto 75190 de 2004 advirtió que, para la procedencia de la exención, los servicios hoteleros **debían ser prestados directamente por el establecimiento hotelero** o por el operador del mismo.

En el **caso concreto** se tiene que el rubro desconocido como exento por la DIAN, corresponde a los siguientes emolumentos y cuantías:

CUENTA PUC	DESCRIPCIÓN	PARCIALES	SALDO CONTABLE	SALDO FISCAL	FOLIO
421005	Intereses		74.180.826,00	74.180.826,00	122
421020	Diferencia en cambio		408.548.416,00	408.548.416,00	122
415501	Alquiler locales		222.597.534,00	222.597.534,00	120
424540	Utilidad en venta de flota y equipo de transporte		36.236.051,00	36.236.051,00	121
425035	Recuperación de provisiones		366.348.253,00	32.312.736,00	121
425050	Reintegro de costos y gastos		40.344.965,00	40.344.965,00	121
42505004	Reintegro de costos y gastos operativos	2.215.615,00			
42505007	Reintegro de costos y gastos administrativos	13.040.287,00			
42505008	Reintegro costos y gastos ejercicios anteriores	25.088.862,76			
42505	Indemnización por siniestros		2.640.150,00	2.640.150,00	121
428501	Ingresos de ejercicios anteriores		66.000,00	66.000,00	121
429505	Aprovechamientos		68.384.590,00	68.384.590,00	121
429540	Descuentos a empleados		156.800,00	156.800,00	121
429595	Otros		13.600.000,00	13.600.000,00	121
	TOTAL INGRESOS QUE NO CORRESPONDEN A SERVICIOS BÁSICOS DE HOSPEDAJE NI A SUS COMPLEMENTARIO Y ACCESORIOS			899.088.098,00	

Sobre el particular, la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, precisó que «*Los ingresos detallados por el recurrente en su escrito (fls. 547 a 559) no son parte de los servicios hoteleros orientados a la satisfacción del huésped sobre el cual el establecimiento hotelero o su operador reciben a cambio como retribución un ingreso por parte del cliente. Así, los ingresos por las otras actividades no están amparados con el beneficio tributario establecido en el artículo 207-2 del ET, para ser considerados como parte de la renta exenta por la prestación de servicios hoteleros, teniendo en cuenta el marco normativo antes reseñado*»⁹.

En consonancia con lo anterior, la Sala procede a analizar cada rubro para determinar si forman parte de los servicios complementarios o accesorios al servicio de hospedaje, beneficiario de la renta exenta:

⁸ Oficina Jurídica de la DIAN, Concepto Tributario 036386 del 15 de junio de 2005, Diario Oficial 45.952, https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/concepto_tributario_dian_0036386_2005.htm#1 consultado el 21 de septiembre de 2023.

⁹ Resolución 992232019000007 del 28 de febrero de 2019, hoja 17.



Diferencia en cambio por \$408.548.416

La actora explica que la diferencia proviene de cuentas por cobrar y por pagar en moneda extranjera de la sucursal en el exterior, debido a su operación hotelera extranjera, lo cual también se vio afectado por las cuentas por pagar por comisiones internacionales de la franquicia con la que opera Nova Mar, otorgada por Marriot International Inc, y Real Hotels & Resorts, mediante los cuales se concedió el uso de la marca Marriot en Colombia.

Para la Sala no existe discusión respecto de que Nova Mar adquirió los derechos de explotación de la marca JW Marriot Bogotá, mediante contrato de franquicia. No obstante, la diferencia en cambio solicitada como renta exenta deriva de las fluctuaciones del mercado, que no de la prestación de servicios hoteleros o sus servicios accesorios o complementarios, pues no están íntimamente relacionados con los servicios de alojamiento y alimentación ni complementan o resultan accesorios con el servicio hotelero, con lo cual no puede hacerse extensivo el tratamiento especial previsto en el artículo 207-2 del ET y 9 del Decreto 2755 de 2003.

Alquiler de locales por \$222.597.534

Según la actora que este ingreso correspondió al obtenido por el arriendo de uno de los espacios privados del hotel para el funcionamiento de un café de talla mundial, que sirve a los huéspedes del hotel e interesados, y es un servicio complementario y/o conexo de alimentación, atado al servicio hotelero.

Respecto de este rubro se advierte que, si bien las normas que regulan la exención incluyen los servicios de alimentación y cafetería como accesorios al servicio hotelero, en tanto tornan más agradable y cómoda la estadía de los huéspedes en el hotel, lo cierto es que, para que opere la exención, el servicio **debe ser prestado directamente por el establecimiento hotelero o su operador, y no por terceros**, lo cual no ocurre en este caso, pues la misma contribuyente reconoció que la cadena de café que opera en el local es manejada por un tercero, en virtud de un contrato de arrendamiento.

Recuperación de provisiones (\$32.312.736), reintegro de costos y gastos (\$40.344.964), aprovechamientos (\$68.384.590,76) y otros gastos (\$13.600.000)

Respecto de estos rubros, la actora indicó: *i) que constituyó una provisión para las potenciales contingencias, imprevistos u obligaciones que pudieran acaecer en el periodo gravable. Que, no obstante, dicha provisión, pese a ser constituida, no fue materializada, ni solicitada como deducción, con lo cual el hecho que potencialmente podía generar un efecto económico adverso no se generó, y la provisión fue reversada o recuperada contablemente, sin afectar financieramente la realidad económica de la compañía; ii) que las recuperaciones por reintegro de costos y gastos corresponden a erogaciones en que la sucursal incurrió por gastos en pérdidas o daños de elementos del personal del hotel y/o de las instalaciones del hotel, las cuales, inicialmente, se registraron en la cuenta del gasto, no obstante, luego se registraron como un ingreso en la cuenta 4250, pero que no generaron un incremento patrimonial para la sociedad; iii) los aprovechamientos constituyen un simple movimiento contable de carácter neutro, que no incrementan el patrimonio; y iv) los otros gastos por \$13.600.000 corresponden a cuentas por pagar y bonificaciones otorgadas a los proveedores, que son los que suministran los insumos para el funcionamiento del hotel.*



Para la Sala, estos rubros no derivan de la prestación del servicio hotelero básico, accesorio o complementario, pues se originan en movimientos contables y no en ingresos provenientes de la actividad, con lo cual no opera la exención. A lo anterior se suma que los aprovechamientos u otros ingresos obtenidos por convenios con proveedores, aun cuando se indique que estos suministran insumos a restaurantes y bares, constituyen un negocio jurídico distinto del que goza de la exención, esto es «*el alojamiento, la alimentación y todos los demás servicios básicos y/o complementarios*», con lo cual no procede su reconocimiento.

Indemnización por siniestros por \$2.640.150

Según la actora el rubro corresponde a la indemnización por seguro de hurto contratado con la compañía de seguros Axxa Colpatria Seguros SAS, que no incrementó el patrimonio de la sociedad, por lo que no constituye un ingreso susceptible de ser gravado con renta.

Aún cuando el artículo 17 del Decreto 187 de 1975, compilado en el Decreto Reglamentario 1625 de 2016, advierta que el monto por indemnización corresponde a un daño emergente que no constituye ingreso susceptible de ser gravado con renta, ello no conlleva a que, por analogía, se apliquen extensivamente los beneficios conferidos en el artículo 207-2 del ET, pues no corresponde al alojamiento, alimentación o demás servicios básicos y/o complementarios prestados por el operador del establecimiento hotelero.

Ingresos de ejercicios anteriores por \$66.000 y descuentos a empleados por valor de \$156.800

La sociedad indicó que corresponde a ingresos registrados en la cuenta 426501, por reintegro de costos y gastos provenientes de la recuperación de erogaciones por candados de *lockers* de los empleados y por expensas en las que tuvo que incurrir por la pérdida o daño de grifos y gafetes, descontados por nómina a los empleados del hotel que generaron el deterioro de los elementos, los cuales, indica, no representaron un ingreso para la sociedad.

Se considera que la adquisición de candados para *lockers* de los empleados y los descuentos realizados a los empleados por daños o pérdidas de elementos, no constituyen emolumentos que puedan ser considerados como ingresos asociados a la prestación de servicios hoteleros básicos, accesorios o complementarios, pues aunque por políticas del hotel en el giro ordinario de sus negocios se haga el respectivo descuento, dicho ingreso no corresponde al «*alojamiento, la alimentación o a los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios*» y, en consecuencia, no puede dárseles tratamiento tributario previsto en el artículo 207-2 numeral 3 del ET y 9 del Decreto 2755 de 2003.

Utilidad en la venta de propiedad, planta y equipo por \$36.236.050,72

La actora indica que este ingreso provino de la venta de un vehículo dedicado a transportar insumos de los restaurantes del hotel, para consumo de los huéspedes.



No obstante, aun cuando se indique que al vehículo se le atribuía dicha utilidad, ello no implica que el dinero proveniente de su venta deba ser tratado como una renta exenta por la prestación de servicios básicos hoteleros, complementarios o accesorios a este, pues el emolumento proviene de la venta del automotor y no de el «*alojamiento, la alimentación o a los demás servicios básicos y/o complementarios o accesorios*»

Intereses y rendimientos financieros por la suma de \$74.180.836

La demandante indica que se generaron en entidades bancarias por el depósito de los ingresos obtenidos en la prestación de servicios hoteleros, como alojamiento, restaurante, bar, entre otros.

Se considera que la simple afirmación de que los dineros depositados en cuentas bancarias corresponden únicamente a ingresos por servicios hoteleros básicos, accesorios y/o complementarios, es insuficiente para justificar el tratamiento del ingreso como renta exenta, pues a lo largo del proceso se advirtió que la actora recibió otros ingresos por concepto de arrendamientos, ventas de propiedad, plata y equipo o indemnizaciones, que por demás corresponden a otra de las actividades de su objeto social, que no están cobijados por la exención, de suerte que no es posible concluir que todos los ingresos por rendimientos bancarios necesariamente provengan de la renta exenta por la prestación de servicios hoteleros.

Conforme con lo anterior, el recurso de apelación de la parte actora no está llamado a prosperar, en lo atinente a los rubros que componen la renta exenta.

Así, en virtud del principio de legalidad, no es viable extender los beneficios tributarios por vía de una interpretación analógica o extensiva de las normas, ni es posible derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ellas, los cuales se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de suerte tal que únicamente obrarán a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley.

De la solicitud de depuración de la renta gravable

Ahora bien, la apelante insistió en que los actos acusados vulneraron los artículos 17 del Decreto 187 de 1975, 26 y 683 del ET, al determinar cómo renta líquida gravable conceptos no gravados, y advirtió que un ingreso puede producir el incremento neto del patrimonio cuando es susceptible de capitalización, aun cuando esta no se haya realizado efectivamente a fin del ejercicio.

Al efecto manifestó que, aunque la sentencia apelada consideró como no susceptibles de producir incremento los ingresos *-por recuperación de provisiones, reembolsos de capital, indemnización por daño emergente, ingresos de ejercicios anteriores, aprovechamientos y descuentos a empleados-* y que, al haber sido gravados, lo procedente era depurar el impuesto a cargo de la contribuyente, en los términos del artículo 26 del ET. Citó la sentencia



dictada en el expediente 21366¹⁰ para concluir que la adición de ingresos se apareja con el reconocimiento de costos y deducciones asociados.

Se precisa que en el marco de la investigación adelantada por la DIAN se determinó que parte de la renta exenta declarada no correspondía a ingresos por servicios hoteleros prestados por la sociedad, con lo cual lo procedente era desconocer parcialmente ese ingreso declarado como exento y, en consecuencia, gravarlo a la tarifa vigente a 2014, esto es, al 25 %.

No obstante, no era obligación de la DIAN reclasificar los rubros rechazados y depurarlos en consecuencia, máxime si la contribuyente declaró todos sus ingresos como renta exenta y no registró costos o gastos asociados o «*pertinentes*» al ingreso, con lo cual, debe asumir las consecuencias de su actuación. Y aunque subsidiariamente pidió que «*se depuren los ingresos respectivos junto con los costos y gastos que le son atribuibles a dichos ingresos*», no indicó ni detalle los costos y gastos asociados a la renta gravable, ni qué soportes los respaldaban.

Deducciones

Nova Mar SA registró en su declaración privada de renta del año 2014, deducciones por \$36.791.888.000, de los cuales la DIAN desconoció gastos operacionales de administración por \$2.152.000 y gastos operacionales de ventas por \$4.586.206, de los cuales la actora solo discutió \$86.206¹¹. A continuación, se analizará la procedencia de las expensas, en el marco del artículo 107 del ET y de la jurisprudencia reiterada de la Sala.

En cuanto a los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de las deducciones, la Sala, en sentencia de unificación del 26 de noviembre de 2020¹², precisó, entre otros aspectos, lo siguiente:

- La relación de causalidad es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*» y se verifica «*cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque esta no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social*¹³».
- En cuanto a la necesidad, la expensa debe intervenir directa o indirectamente en la obtención de ingresos, de forma que ayude a generarlos, y se valora con «*criterio comercial*», para lo cual se debe verificar si resulta razonable, «*provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», y que «*real o potencialmente, permita desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta*¹⁴».

¹⁰ Sentencia del 21 de febrero de 2019, Exp. 21366, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹¹ Los restantes \$4.500.000 corresponden a gastos por pago de honorarios, que no fueron materia de discusión en la demanda.

¹² Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ Se fijó como regla de decisión 1 que: «*1. Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, todas las expensas realizadas por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta. Para establecer el nexo causal entre el gasto y la actividad lucrativa, no es determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo*».

¹⁴ Se fijó como regla de decisión 2 que: «*2. Las expensas necesarias son aquellas que realiza razonablemente un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. La razonabilidad comercial de la erogación se puede valorar con criterios relativos a la situación financiera del contribuyente*».



- La proporcionalidad es el aspecto cuantitativo de la expensa, se mide con «criterio comercial» y alude a la medida y prudencia de la erogación frente al provecho económico que en términos comerciales y de mercado representa, según la actividad del contribuyente¹⁵.

Así, la valoración de las expensas a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET parte de las condiciones internas y externas de los contribuyentes, quienes deben demostrar las circunstancias que las justifiquen, en atención a los criterios señalados, en los eventos en que sean cuestionadas por la Administración¹⁶.

La Sala¹⁷ precisó que la causalidad, la necesidad y la proporcionalidad deben juzgarse conforme a las condiciones individuales de los contribuyentes, razón por la cual les corresponde a los obligados tributarios demostrar las circunstancias pertinentes, pues el artículo 167 del CGP dispone que las partes tienen la carga de probar el «supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen».

Entonces, cuanto más concreto el cuestionamiento de la autoridad tributaria respecto de la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor será la carga argumentativa y probatoria del administrado para desvirtuarla¹⁸.

Deducción por gastos operacionales de administración y ventas

De las pruebas aportadas al expediente, se advierte que la sociedad solicitó como deducción las sumas de \$2.152.000 y \$86.000, registrados en las subcuentas 51059501 y 52059501, -*otros gastos de personal*-, correspondientes a compras de regalos para hijos de los asociados y alquiler de cancha de fútbol al tercero Fútbol 5 Colombia SAS, los cuales fueron respaldados con los comprobantes DC-00009895 del 14 de octubre de 2014 por valor de \$1.225.871, DC-00009654 del 20 de septiembre de 2014, por \$925.648 por legalización de anticipos soportados con la factura BA2-209575 del 14 de octubre de 2014, expedida por la sociedad Mattel de Colombia SA y RCM-000000324¹⁹.

Al efecto, como se indicó en precedencia, el artículo 107 del ET establece que «*Son deducibles las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*».

las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad lucrativa, el modelo de gestión de negocios propio del contribuyente, entre otros. Salvo disposición en contrario, no son necesarios los gastos efectuados con el mero objeto del lujo, del recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos sino al consumo particular o personal; las donaciones que no estén relacionadas con un objetivo comercial; las multas causadas por incurrir en infracciones administrativas; aquellos que representen retribución a los accionistas, socios o partícipes; entre otros».

¹⁵ Se fijó como regla de decisión 3 que: «3. La proporcionalidad corresponde al aspecto cuantitativo de la expensa a la luz de un criterio comercial. La razonabilidad comercial de la magnitud del gasto se valora conforme a la situación económica del contribuyente y el entorno de mercado en el que desarrolla su actividad productora de renta».

¹⁶ Se fijó como regla de decisión 4 que: «4. Los contribuyentes tienen la carga de poner en conocimiento de las autoridades administrativas y judiciales las circunstancias fácticas y de mercado, demostraciones y carga argumentativa, conforme a las cuales una determinada expensa guarda relación causal con su actividad productora de renta, es necesaria y proporcional con un criterio comercial y tomando en consideración lo acostumbrado en la concreta actividad productora de renta».

¹⁷ Sentencia del 15 de julio de 2021, Exp. 23179, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁸ Ib. Sentencia 23179.

¹⁹ Folios 364 y 365 c.a.a., RCM septiembre de 2014 y factura, sin fecha legible.



En lo que refiere al rubro cuestionado, la demandante sostuvo que los gastos tuvieron por finalidad generar un ambiente laboral favorable para los empleados, lo que redundó en mayor productividad, creatividad, competitividad y alcance de las metas de la sociedad. Por su parte, la DIAN consideró que no fueron necesarios ni tienen relación de causalidad con la generación de renta de la contribuyente.

De acuerdo con el criterio de la Corporación, enmarcado en la sentencia de unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, se considera que los gastos declarados por este concepto por Nova Mar SA no corresponden a un simple objeto de lujo, de recreo o que no estén encaminados a objetivos económicos, pues su propósito es mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta; todo, porque es incontrovertible que el factor humano es determinante en la operación generadora de renta de la demandante. En este orden, tales gastos relacionados con la atención a empleados deben considerarse una expensa necesaria²⁰.

En cuanto al requisito de la relación de causalidad, la misma providencia de unificación señaló que se cumple cuando la expensa es realizada por el contribuyente en desarrollo o ejecución de la actividad productora de renta, sin que sea determinante la obtención de ingresos ni el enunciado del objeto social del sujeto pasivo.

Tal situación fue incluso reconocida por el artículo 63 de la Ley 1819 de 2016, que al incorporar el artículo 107-1 al ET, aceptó como deducibles las «atenciones a clientes, proveedores y **empleados**, tales como **regalos**, cortesías, fiestas, **reuniones** y festejos», norma que, si bien no estaba vigente para la época de los hechos, es indicativa del efecto estimulador que pueden tener estas expensas en la actividad productora de renta²¹.

De igual forma, a la luz de lo dispuesto en el artículo 21 de la Ley 50 de 1990, reglamentado por el artículo 2.2.1.2.3.1. del Decreto 1072 de 2015, los empleados tienen derecho al goce de actividades recreativas acumulables durante el año laboral.

De lo anterior se colige que los gastos por detalles a los hijos de los empleados y alquiler de cancha de fútbol 5 son procedentes, pues su propósito es mejorar el desarrollo de su actividad productora de renta; todo, porque es incontrovertible que el factor humano es determinante en la prestación de los servicios hoteleros, que es la principal actividad generadora de renta de la demandante y, por ello, las erogaciones que tienen como objetivo mejorar las condiciones y la motivación de los empleados para asegurar el desempeño de sus labores, son deducibles del impuesto sobre la renta²². Prospera el cargo de apelación.

De acuerdo con lo anterior, en el caso bajo examen está acreditado que los gastos discutidos cumplen los requisitos de necesidad y relación de causalidad, de tal modo que no proceden los rechazos de la DIAN. En consecuencia, prospera el cargo.

²⁰ En el mismo sentido, sentencia del 12 de mayo de 2022, Exp. 25648, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ En igual sentido, cfr. sentencia del 25 de agosto de 2022, Exp. 25925, CP. Milton Chaves García.

²² Cfr. sentencias del 30 de junio de 2022, Exp. 25795 y del 31 de agosto de 2023, Exp. 27474, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, por la omisión de ingresos y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a Administración, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

En este caso procede la sanción impuesta en los actos demandados, porque se configuró el hecho sancionable, al declarar como exentos ingresos susceptibles de ser gravados, y de ello se derivó un menor impuesto a cargo.

Dicha inexactitud sancionable no se derivó de una diferencia de criterios en torno al derecho aplicable²³, pues se evidenció que la contribuyente declaró como exentos ingresos que no correspondían a la prestación de servicios hoteleros básicos, complementarios o accesorios.

No obstante, ante la prosperidad parcial de las pretensiones de la demanda, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos acusados; a título de restablecimiento del derecho, se fijarán el impuesto a cargo de la actora y la sanción por inexactitud, de acuerdo con la siguiente liquidación:

Conceptos	Declaración inicial	Liquidación DIAN	Liquidación Consejo de Estado
TOTAL INGRESOS NETOS	\$52.017.076.000	\$52.017.076.000	\$52.017.076.000
TOTAL COSTOS	\$4.894.956.000	\$4.894.956.000	\$4.894.956.000
Gastos operacionales de administración	\$ 13.949.054.000	\$ 13.946.902.000	\$ 13.949.054.000
Gastos operacionales de ventas	\$ 19.476.638.000	\$ 19.476.552.000	\$ 19.476.634.000
Otras deducciones	\$ 3.366.196.000	\$ 3.366.196.000	\$ 3.366.196.000
TOTAL DEDUCCIONES	\$36.791.888.000	\$36.789.650.000	\$ 36.791.884.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 10.330.232.000	\$ 10.332.470.000	\$ 10.330.236.000
RENTA LÍQUIDA	\$ 10.330.232.000	\$ 10.332.470.000	\$ 10.330.236.000
TOTAL RENTAS EXENTAS	\$ 10.330.232.000	\$ 9.431.164.000	\$ 9.431.164.000
Renta líquida gravable	\$ 0	\$ 901.306.000	\$ 899.072.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	\$ 0	\$ 225.326.000	\$ 224.768.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 0	\$ 225.326.000	\$ 224.768.000
Sanciones	\$ 0	\$ 225.326.000	\$ 224.768.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$ 0	\$ 450.652.000	\$ 449.536.000
TOTAL SALDO A FAVOR	\$ 0	\$ 0	\$ 0

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP²⁴, no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de establecimiento del derecho, fijará el saldo a pagar en la suma establecida en la anterior liquidación.

²³ Sentencia del 29 de abril de 2020, Exp. 22607, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁴ 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».



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,

FALLA

1.- **REVOCAR** la sentencia del 28 de julio 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 31241218000009 del 20 de febrero de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Grandes Contribuyentes de Bogotá, y de su confirmatoria, la Resolución 992232019000007 del 28 de febrero de 2019, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por las cuales se modificó la declaración privada de renta a cargo de Nova Mar Development SA, por el año gravable 2014.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como saldo a pagar por el impuesto de renta del año gravable 2014, a cargo de la sociedad Nova Mar Development SA, la suma de CUATROCIENTOS CUARENTA Y NUEVE MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y SEIS MIL PESOS (\$ 449.536.000), de conformidad con la liquidación contenida en la parte considerativa de esta providencia».

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

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

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA
Salva parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN