



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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., dieciocho (18) de julio de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00787-01 (27593)
Demandante: HOTELERÍA INTERNACIONAL S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta 2012. Deducciones. Contrato de franquicia. Contrato de asistencia técnica. Otros gastos. Sanción por inexactitud. Sanción por rechazo de pérdidas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 9 de febrero de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió¹:

PRIMERO. DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000053 del 29 de junio de 2018 y la Resolución nro. 992232019000028, del 16 de junio de 2019, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes – UAE DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO. En consecuencia, a título de restablecimiento TÉNGASE como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 312412018000053 del 29 de junio de 2018, la DIAN modificó a Hotelería Internacional S.A. la declaración del impuesto de renta del año gravable 2012, para rechazar deducciones, por lo que la pérdida fiscal declarada desapareció y se generó impuesto a cargo. Adicionalmente, la DIAN impuso las sanciones por inexactitud y de rechazo de pérdidas fiscales del 100%. Tras la interposición del recurso de reconsideración, el acto liquidatorio fue modificado por Resolución 992232019000028 del 16 de junio de 2019, en el sentido de reconocer algunas deducciones.

DEMANDA

HOTELERÍA INTERNACIONAL S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones²:

¹ Índice 24, Samai del Tribunal.

² Fols. 8 y 8 reverso, cp.



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 de declarar la nulidad absoluta de: (i) la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412018000053, del 29 de junio de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 de la Sucursal; y (ii) la Resolución nro. 992232019000028 del 16 de junio de 2019; proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la Sucursal en contra de la liquidación oficial de revisión.

En caso de 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 HOTELERÍA correspondiente al periodo gravable 2012 se encuentra en firme.

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 2012 a cargo de HOTELERÍA, de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.

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, se condene en costas a la parte demandada, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los mismos. [...]

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 95 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 107, 730, 742, 743, 771-2 del Estatuto Tributario (ET).
- Artículo 5 de la Ley 489 de 1998.
- Artículos 3, 40, 42, 137, 161 del CPACA.
- Artículos 66 y 1062 del Código Civil vi) Código General del Proceso
- artículo 176 del Código General del Proceso (CGP).
- Artículo 2 del Decreto Reglamentario 2123 de 1975.
- Artículo 123 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de la violación se sintetiza así³:

³ Fols 14 a 90, cp.



1. Es deducible el gasto por asistencia técnica. La casa matriz de Hotelería Internacional S.A. (en adelante la sucursal u Hotelería) celebró un contrato de franquicia con Marriott International con el propósito de que ésta le cediera el derecho a operar en Bogotá un hotel de la marca Marriott International (en adelante Marriott). Como en el contrato de franquicia se acordó cumplir los «*lineamientos, políticas y estándares de dicha marca*», la sucursal se vio en la necesidad de contar con expertos en el sector de servicios hoteleros, restaurantes y establecimientos afines, por lo cual suscribió un contrato de asistencia técnica con Real Hotels and Resorts INC, sociedad especializada en la prestación de servicios de administración, operación y asistencia técnica para hoteles, en el que se pactó como remuneración a favor de ésta el 3.65% de los ingresos mensuales de la actividad hotelera obtenida por Hotelería Internacional más el 7.78% de su utilidad bruta mensual de la operación, los cuales ascendieron a \$2.066.748.000 en el periodo 2012.

Contrario a lo determinado en los actos demandados, este monto es deducible de la renta porque cumple los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad, previstos en el artículo 107 del ET. Es así porque desde la suscripción del contrato de asistencia técnica, Hotelería incrementó sustancialmente sus ingresos, al tiempo que los costos se vieron significativamente reducidos, como quedó demostrado ante la administración. Ello se logró por la experiencia que tiene Real Hotels en el campo hotelero, que fue transmitida a los funcionarios de la sucursal y que se traduce en que esta erogación también es necesaria en la actividad productora de renta.

No es cierto que, ante la suscripción del contrato de franquicia, el acuerdo de asistencia técnica fuera innecesario, ya que tienen objeto y naturaleza distintos: el primero corresponde al licenciamiento de la marca y el segundo, a la operación de la franquicia dentro de los requerimientos exigidos. La prestación de la asistencia técnica quedó plenamente probada, incluida la transferencia del conocimiento, que, contrario al entendimiento de la DIAN, no está implícita en el contrato de franquicia.

No obstante, la DIAN ignoró estas pruebas para señalar infundadamente la configuración de un abuso de las formas jurídicas con el fin de disminuir la carga fiscal y trasladar artificiosamente las utilidades obtenidas a sus vinculadas del exterior. En todo caso, para entonces, dicha figura no estaba tipificada en la legislación colombiana, de manera que su aplicación configura una extralimitación de las funciones de la DIAN, una violación al principio de legalidad, al debido proceso y a la autonomía de la voluntad privada en materia contractual (*pacta sunt servanda*).

2. Es procedente la deducción de gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas. La DIAN rechazó distintos gastos por supuestamente no haberse aportado el respectivo soporte idóneo ni haberse demostrado los requisitos de necesidad y causalidad del artículo 107 del ET. Sin embargo, los soportes correspondientes fueron suministrados a la autoridad tributaria desde la respuesta al requerimiento especial, por lo cual deben aceptarse, de conformidad con los artículos 771-2 del ET y 123 del Decreto 2649 de 1993. Tales gastos corresponden a «*REEMBOLSO GASTOS IMP AL PATRIMONIO, THYSSENKRUPP PROVISIÓN MARZO 2012, GUEST TEK PROVISIÓN FEES DIC 2012, RICARDO MÉNDEZ REEMBOLSO GASTOS JUNTA GERENTES 2012, GASTOS RENOVACIÓN VISA, RICARDO MÉNDEZ REEMBOLSO GASTOS DE VIAJE JUNTA 2012, GUEST TEK PROVISIÓN FEES AGOSTO 2012, EVENTOS INTER FV 0446 SERVICIO MESA Y BAR, MARRIOTT REWARDS ENERO 2012 Y MARRIOTT REWARDS PROVISIÓN DEL 29 DE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2012*».



En el caso del reembolso de gastos por impuesto al patrimonio, el documento idóneo no es la factura, como lo consideró la DIAN, ya que los reembolsos no son facturables, sino que, por tratarse de la restitución de un dinero y no de la venta o prestación de un servicio, el documento idóneo puede ser una cuenta de cobro. Dicho reembolso correspondió a un pago que realizó Inversiones Inmobiliarias a la firma de abogados Posse Herrera y Ruiz, por concepto de litigios surgidos con la presentación de la declaración del impuesto al patrimonio de Hotelería Internacional.

Además, todos los gastos cumplen los requisitos de causalidad y necesidad en la actividad productora de renta, como quedó sustentado ante la administración en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración.

3. Violación del principio *non bis in idem* e improcedencia de las sanciones de inexactitud y de rechazo de pérdidas fiscales. La DIAN impuso las sanciones de inexactitud y de rechazo de pérdidas fiscales por el mismo hecho, lo cual vulnera el artículo 29 de la Constitución Política, que establece el principio *non bis in idem*.

Además, no se configuran los hechos sancionables para la imposición de las citadas sanciones, ya que los datos y factores declarados no son falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, sino que son ciertos y reales. Con todo, la administración impuso una sanción objetiva ya que no consultó el ánimo defraudatorio, el perjuicio causado y la diferencia de criterios, entre otros aspectos. Se presenta la diferencia de criterios frente al derecho aplicable, toda vez que la sucursal tiene una razonable interpretación jurídica en torno a la deducibilidad de los pagos por el contrato de asistencia técnica y de los demás gastos rechazados por la DIAN que la relevan de la sujeción a las sanciones impuestas.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, de la siguiente manera⁴:

1. Son improcedentes las deducciones declaradas. El gasto por asistencia técnica no cumple el requisito de necesidad del artículo 107 del ET, toda vez que el contrato de franquicia suscrito con Marriott incluye este servicio y el *know how*, a través de los cuales Marriott transmitió a la demandante el conocimiento y la experticia para el desarrollo y la ejecución de la franquicia. Entonces, un gasto adicional por ese mismo concepto es innecesario. Lo anterior es coherente con las políticas y estándares de Marriott, que son de altísima confidencialidad, pues se trata de un modelo de negocio estructurado desde la protección de la propiedad intelectual, por lo que no es lógico que la sucursal hubiera contratado con un tercero distinto de la marca, que no hace parte del contrato de franquicia, para que lo asesorara técnicamente en el cumplimiento de dichos estándares. De ser así, se plantearía como un incumplimiento a la confidencialidad y a los derechos de propiedad intelectual del modelo de negocio estructurado por Marriott. Además, contrario a lo aducido por la demandante, la capacitación de la compañía Real Hotels a los empleados de Hotelería internacional, no quedó plenamente demostrada.

De igual manera, debe mantenerse el rechazo de los gastos por concepto de *Guest Tek – Servicio de televisión y Marriott Rewards – Membresías de la cadena Marriott* ya que, en el primer caso, el valor facturado (probado) es superior al valor que se solicita como deducción y, en el segundo, los montos facturados no coinciden con los

⁴ Índice 13, Samai del Tribunal.



valores deducidos de la renta. Igual situación ocurre con el gasto *Thyssenkrupp*, por lo que también de rechazarse.

Asimismo, deben rechazarse los gastos por *reembolso de gastos al impuesto al patrimonio* ya que no se aportó factura por parte del beneficiario del reembolso, así como de las erogaciones por el *viaje de junta de gerentes y renovación de visa*, ya que no fue posible asociar los documentos soporte con los gastos y la verdadera realización de estos gastos. Igualmente, debe rechazarse el gasto por concepto de *INTER FV 0446 - Contratación de personal externo para evento*, porque no fue soportado en facturas, de forma que no procede su reconocimiento como deducción. Por último, no es cierto que el rechazo de las deducciones haya obedecido al abuso de las formas jurídicas. Se debió a la falta de soporte idóneo o al incumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad, como quedó precisado.

2. Procedencia de la sanción por inexactitud y la sanción por disminución de pérdidas de manera concomitante. En la sentencia C-910 de 2004, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad del artículo 647-1 del ET, correspondiente a la sanción por rechazo de pérdidas. Las sanciones de los artículos 647 y 647-1 del ET son concurrentes, dado que obedecen a hechos distintos y su base de liquidación también es diferente.

3. Condena en costas. La discusión de tributos tiene inmerso un interés público por lo que de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en este evento no hay lugar a dicha condena. Además, conforme al artículo 365 del CGP solo hay lugar a la condena en costas cuando el expediente aparezca demostrado que se causaron y en la medida de su comprobación, lo cual no está acreditado en este caso.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados por lo siguiente⁵:

1. No son deducibles los gastos reclamados por la contribuyente. En cuanto a la deducción por pagos por **asistencia técnica**, la franquicia corresponde a una relación contractual en la cual el franquiciador o franquiciante cede a los franquiciados el uso y explotación de una marca, un *saber hacer* exclusivo, denominado *know how*, que involucra en la ejecución de este contrato, la transmisión de conocimientos técnicos y la prestación de capacitaciones técnicas en cuanto al intangible entregado, a cambio del pago de una regalía a favor del franquiciante.

En este caso, al firmarse el contrato de franquicia entre la actora y Marriott se estableció que la sucursal operaría el hotel bajo los sistemas y condiciones pactadas en dicho contrato, siendo algunos de tales sistemas, la propiedad intelectual, propiedad de marcas, administración de la propiedad intelectual, programa de aseguramiento de calidad, manuales, actividades de marketing internacional y programas de entrenamiento, mientras que los estándares corresponden a reglas de operación, procedimientos, especificaciones, políticas, guías, requerimientos y controles para la operación del hotel, entre otros. De acuerdo con lo anterior, y con las pruebas recopiladas por la DIAN, el contrato de asistencia técnica suscrito entre Hotelaría Internacional y Real Hotels no cumple los requisitos de necesidad y la relación de causalidad, por cuanto existía un contrato suscrito entre la actora y

⁵ Índice 24, Samai del Tribunal.



Marriott, de utilización de franquicia hotelera, con el cual se conseguía el mismo fin de la asistencia técnica.

Tampoco se reconocen los demás gastos por lo siguiente:

Guest tek provision fees. No se logra establecer con claridad el valor del gasto que podría ser deducible ya que el monto deducido no coincide con el que aparece en la factura.

Marriott rewards. Los valores facturados no coinciden con lo solicitado como deducción. Los documentos aportados no reúnen los requisitos de los artículos 617 y 771-2 del ET. Además, no se probó la necesidad y relación de causalidad de dichos gastos con la actividad productora de renta.

Thyssenkrupp. No se aportó la factura correcta, dado que la suministrada corresponde a un valor y concepto diferente.

Reembolso gastos - impuesto al patrimonio. Si bien se aportó factura expedida por Posse Herrera & Ruiz, ésta figura a nombre de Inversiones Inmobiliarias de Colombia y no de la demandante y no se acreditó una prestación de servicios entre Inversiones Inmobiliarias de Colombia y Hotelería Internacional que justificara la deducción solicitada.

Eventos inter fv 0446 servicio mesa. Aunque este gasto puede cumplir los requisitos de necesidad y causalidad, no se allegó la factura correspondiente.

Viaje junta gerentes, reembolso gastos junta y renovación visa Ricardo Méndez. Aun cuando se aportaron una serie de documentos, no se logra establecer certeramente la relación de estos documentos con los gastos solicitados.

Renovación visa. Si bien existe recibo de pago expedido por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, no puede ser aceptado porque en dicho soporte no se observa con claridad el nombre del adquiriente o comprador. Además, el recibo corresponde a un trámite de expedición de visa para grupo, lo cual contraría el gasto en sí, que va dirigido a una persona en particular, siendo éste el gerente de la sucursal.

2. Es aplicable la sanción por inexactitud más no la sanción por rechazo de pérdidas fiscales. En la sentencia del 25 de julio de 2019, exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, el Consejo de Estado precisó que el rechazo de pérdidas que aumente el saldo a pagar o disminuya el saldo a favor declarado no puede generar una sanción por inexactitud liquidada conforme al artículo 647 del ET y, al tiempo, otra calculada de acuerdo con el artículo 647-1 *ibidem*, es decir, sobre el impuesto de renta que teóricamente se genera respecto de la pérdida rechazada, ya que ello contraría el principio *non bis in ídem*.

Por lo anterior, resulta procedente solo la sanción por inexactitud ya que no se configura la alegada diferencia de criterios, en la medida que se declararon deducciones que no cumplen los requisitos de ley. En consecuencia, se practica nueva liquidación para eliminar la sanción del artículo 647-1 del ET.

4. Sin condena en costas. No se condena en costas a la parte vencida (demandante) por cuanto la parte interesada no demostró sumariamente su causación.



RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia de primera instancia de la siguiente manera⁶:

1. Violación del principio de congruencia. El *a quo* no resolvió la totalidad de los cargos formulados en la demanda. Limitó el análisis a lo que, según la demandada, era el problema jurídico para resolver, que se concretaba en tres puntos que dejaban por fuera varios de los fundamentos fácticos y jurídicos de la demanda. El Tribunal omitió pronunciarse, sobre los siguientes cargos 2 a 8 de la demanda, que corresponden a: **2.** Violación del principio de *pacta sunt servanda*, relatividad de los contratos y extralimitación de facultades de la DIAN porque dicha entidad desconoció el contrato de asistencia técnica, **3.** Falsa motivación por señalarse que la sucursal no acreditó la asistencia técnica; **4.** Indebida valoración probatoria porque la DIAN no valoró las pruebas que demostraban la existencia y ejecución del contrato de asistencia; **5.** Aplicación de una presunción inexistente en el ordenamiento jurídico, por entender que la asistencia técnica estaba incluida en el contrato de franquicia; **6.** Indebida interpretación del artículo 771-2 del ET, al señalarse que solo la factura podía soportar el reembolso de gastos por servicios legales; **7.** Falta de motivación del rechazo de los gastos operacionales por concepto de *Guest Tek Provision*; y **8.** Violación del debido proceso por pretender configurar un fraude fiscal o un abuso en materia tributaria frente al gasto por asistencia técnica.

Al decidir, el Tribunal concretó el análisis a si: (i) Hotelería Internacional probó la realidad y el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET para la procedencia de la deducción por los pagos por asistencia técnica; (ii) se ajustaba a derecho el rechazo de gastos operacionales de administración y gastos operacionales de venta; (iii) eran procedentes las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas fiscales. En criterio de la actora, al abordarlo de esa forma, el Tribunal dejó de pronunciarse expresamente sobre los cargos 2 a 8 listados con anterioridad.

Al no resolver todos los cuestionamientos planteados ni valorar en debida forma las pruebas, el Tribunal convalida la vulneración de la autonomía de la voluntad privada y la extralimitación de funciones por parte de la administración al recharacterizar arbitrariamente el contrato de franquicia, en aplicación de la figura del abuso de las formas jurídicas no vigente para entonces, asignándole características de un contrato de servicios de asistencia técnica que no tiene. Por lo anterior, se incurrió en violación de los principios de seguridad jurídica, buena fe, confianza legítima y prevalencia de sustancia sobre la forma.

2. Los gastos rechazados están debidamente soportados y cumplen los requisitos de necesidad y causalidad. Si bien el contrato de franquicia implicó la transferencia de *know how*, ello no supuso la prestación de los servicios de asistencia técnica, como equívocamente lo estableció el *a quo*. Como no fue así, era necesario contratar con un tercero dichos servicios para el debido cumplimiento del contrato de franquicia, lo cual tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la actora. Aunque son complementarios, los contratos de franquicia y asistencia técnica cumplen propósitos diferentes. En efecto, si bien el contrato de franquicia implicó la transmisión del *saber hacer* de que es titular Marriott, dicho saber debía ejecutarse de manera efectiva, eficaz y rentable, lo cual ocurrió justamente con el contrato de asistencia técnica. Entonces, la administración y el Tribunal hicieron una lectura equivocada de estos contratos.

⁶ Índice 28, Samai del Tribunal.



El Concepto DIAN 034796 del 3 de diciembre de 2015 no estableció como un elemento esencial del contrato de franquicia la prestación de servicios de asistencia técnica, como erradamente lo adujo el tribunal. En todo caso, este concepto es posterior al periodo discutido, por lo que en virtud del principio de irretroactividad tributaria no podía ser aplicado al presente asunto.

De otra parte, el Tribunal hizo una incorrecta aplicación de la sentencia de unificación de deducciones, toda vez que exigió la relación directa de la expensa con la obtención del ingreso, siendo que justamente en dicho fallo el Consejo de Estado señaló que éste no era un parámetro para medir la deducibilidad de la expensa, pues lo que se exigía era la contribución a la actividad productora de renta, lo que fue suficientemente acreditado, pues la sucursal obtuvo mejores resultados, por encima de las expectativas fijadas, lo cual también se acreditó con el crecimiento de los ingresos y la reducción de los costos. En esa medida, el gasto también era necesario debido a que se incurrió en él en virtud de un contrato celebrado con el propósito de que Hotelería cumpliera con los estándares internacionales de la marca Marriott y garantizar un alto nivel de excelencia y eficiencia a sus clientes.

2. Son procedentes los gastos operacionales de administración. El Tribunal hizo una indebida interpretación del artículo 771-2 del ET, pues consideró que solo con la factura se podía soportar la erogación en que incurrió Hotelería con ocasión del reembolso de gastos por servicios legales con la firma de abogados Posse Herrera & Ruiz, sin valorar los fundamentos jurídicos y fácticos que invocó la actora para justificar por qué ésta no era la prueba idónea.

Tampoco evidenció que la DIAN ni siquiera motivó en forma sumaria el rechazo de gastos operacionales por concepto de *Guest Tek Provision*, el cual, por corresponder a un servicio de televisión de las habitaciones del hotel, es un gasto necesario y con nexo causal con la actividad productora de renta de la demandante.

Los gastos *Marriott Rewards* guardan relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta, pues hacen parte de la obligación de pagar la membresía, derivada del contrato de franquicia. Sin su pago, Hotelería no podría realizar ninguna actividad en representación de Marriott.

El gasto de *Thyssenkrupp* está relacionado con el mantenimiento de los ascensores, por lo que también tiene relación de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta de la sucursal y está debidamente soportado.

Los gastos por *viaje junta gerentes, reembolso gastos junta y renovación visa* tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sucursal, toda vez que dichas erogaciones correspondieron a reembolsos y a pagos de gastos en el exterior por Ricardo Prudencio Menéndez Méndez, en su calidad de gerente de la sucursal.

La erogación *eventos inter fv 0446 servicio mesa y bar* correspondió a la contratación de personal externo, lo cual era necesario para atender el evento conforme lo requirió el cliente. Es decir, constituye un gasto relacionado directamente con la actividad productora de renta, por lo que se cumplen los requisitos de necesidad y causalidad.

Por último, la sucursal dio cumplimiento a los artículos 771-2 del ET y 123 del Decreto 2649 de 1993, al haber allegado los soportes idóneos para acreditar y soportar los gastos cuestionados.



3. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Debe levantarse la sanción porque no se demostró que las deducciones eran inexistentes o los datos declarados eran falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, como expresamente lo señala el artículo 647 del ET. Sin perjuicio de lo anterior, se presenta la diferencia de criterios frente al derecho aplicable, toda vez que la sucursal tiene una razonable interpretación jurídica en torno a la deducibilidad de los pagos por el contrato de asistencia técnica y de los demás gastos rechazados por la DIAN.

La **DIAN** apeló por lo siguiente⁷:

1. La sanción por inexactitud es concurrente con la sanción por rechazo de pérdidas fiscales. El Tribunal no podía estudiar el cargo referente a la vulneración del principio *non bis in idem*, dado que este no fue planteado en sede administrativa, de manera que debió inhibirse frente a este aspecto para no afectar las garantías procesales ni constitucionales de la DIAN. Sin embargo, como se expuso en la contestación de la demanda, las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas pueden ser concurrentes, dado que obedecen a hechos diferentes, como se advierte en los artículos 647 y 647-1 del ET y su base cálculo es igualmente distinta, ya que ésta se calcula sobre el impuesto teórico que generaría la pérdida rechazada, mientras que la de inexactitud se liquida sobre el mayor impuesto determinado o el menor saldo a favor. Teniendo en cuenta lo anterior, debe revocarse la sentencia apelada para imponer también sanción por rechazo de pérdidas.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Las partes demandada y demandante no hicieron uso de esta etapa procesal.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala estudia, en primer lugar, si la sentencia de primera instancia vulneró el principio de congruencia y la tutela judicial efectiva, para luego decidir sobre la procedencia de las deducciones rechazadas por la DIAN y las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales.

La Sala modifica la sentencia apelada según el siguiente análisis:

1. No hubo vulneración al principio de congruencia y la tutela judicial efectiva. Según la demandante, el Tribunal omitió pronunciarse sobre la totalidad de los cargos planteados en la demanda, que fueron los siguientes: **1.** Violación del artículo 107 del ET porque el gasto de asistencia técnica sí cumplió los requisitos de necesidad y causalidad; **2.** Violación del principio de *pacta sunt servanda*, relatividad de los contratos y extralimitación de facultades de la DIAN porque desconoció el contrato de asistencia técnica; **3.** Falsa motivación porque la demandada sostuvo que la sucursal no acreditó la asistencia técnica; **4.** Indebida valoración probatoria porque la administración no valoró las pruebas que demostraban la existencia y ejecución del contrato de asistencia; **5.** Aplicación de una presunción inexistente en el ordenamiento jurídico, por presumir que la asistencia técnica estaba incluida en el contrato de franquicia; **6.** Indebida interpretación del artículo 771-2 del ET, al señalarse que solo

⁷ Índice 27, Samai del Tribunal.



la factura podía soportar el reembolso de gastos por servicios legales; **7.** Falta de motivación del rechazo de los gastos operacionales por concepto de *Guest Tek Provision*; y **8.** Violación del debido proceso por pretender configurar un fraude fiscal o un abuso en materia tributaria frente al gasto por asistencia técnica.

Al decidir, el Tribunal concretó el análisis a si: (i) Hotelería Internacional probó la realidad y el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET para la procedencia de la deducción por los pagos por asistencia técnica; (ii) se ajustaba a derecho el rechazo de gastos operacionales de administración y gastos operacionales de venta; (iii) eran procedentes las sanciones por inexactitud y por disminución de pérdidas fiscales. En criterio de la actora, al abordarlo de esa forma, el Tribunal dejó de pronunciarse expresamente sobre los cargos 2 a 8 listados con anterioridad.

Al respecto, no existe vulneración al principio de congruencia, que persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez y, por ende, la tutela judicial efectiva, puesto que, si bien la actora formuló varios cargos en la demanda, estaban enfocados, en esencia, en cuestionar el rechazo de las deducciones por parte de la DIAN, debido a que dicha entidad no halló satisfechos los requisitos de necesidad y causalidad ni encontró soportadas las expensas. Y aunque el *a quo* no descartó uno por uno los cargos, los resolvió todos al estudiar cada uno de los gastos rechazados por la administración, a la luz de los artículos 107, 617 y 771-2 del ET, con lo cual quedó descartada la vulneración conexas de las demás normas invocadas, incluido el artículo 1602 del CC, referente a la vulneración de los principios de *pacta sunt servanda* y de relatividad de los contratos ya que éste se halla asociado al reconocimiento de la deducción por pagos por asistencia técnica, glosa estudiada y resuelta de manera completa en la sentencia de primera instancia, pues allí quedó establecido que el rechazo de la erogación obedeció al incumplimiento de un requisito netamente fiscal (necesidad), no al desconocimiento del acto jurídico en sí, pues el contrato de asistencia técnica siguió surtiendo sus efectos.

Finalmente, aunque el Tribunal no hizo mención expresa al abuso del derecho, era previsible que así fuera, ya que el rechazo de la deducción por asistencia técnica no se fundó en esa figura. Sin embargo, a pesar de que no se advierte en ello una falta de congruencia en la sentencia de primera instancia, sobre este punto la Sala se pronunciará más adelante dado que corresponde a un argumento de apelación. No prospera el cargo.

2. De la procedencia de las deducciones. La Sala pasa a estudiar la procedencia de las deducciones rechazadas por la DIAN, para lo cual se remite, en primer término, al marco legal y jurisprudencial sobre la deducibilidad de las expensas en la actividad productora de renta, para luego verificar el cumplimiento de los requisitos frente a cada gasto que fue objeto del recurso de apelación.

El artículo 107 del ET señala que son deducibles las expensas realizadas durante el periodo gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan **relación de causalidad** con las actividades productoras de renta y «*sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad*». Esta norma dispone que el requisito de **necesidad** debe determinarse con criterio comercial, lo que significa que debe analizarse si corresponde a una expensa de «*las normalmente acostumbradas en cada actividad*». Es decir, según lo puso de presente la Sala en la



sentencia de unificación de 26 de noviembre de 2020⁸, debe apreciarse «*si la expensa resulta requerida o provechosa para el desarrollo de la actividad productora de renta en situaciones de mercado*», porque, el estar «*constreñido al gasto por una razón legal o contractual*» no es criterio suficiente para «*determinar si se supera o no el requisito de necesidad con criterio comercial*». Lo anterior, porque, como se anticipó en la sentencia del 22 de febrero de 2018⁹, es «*ineludible para quien bien gestiona sus negocios adelantar las acciones que, de manera real o potencial, coadyuven a la producción o aumento de las ganancias gravadas; o impidan el deterioro de la fuente productiva, ya sea preservándola, adaptándola a una situación de mercado u optimizándola*». Bajos las anteriores consideraciones, en la referida sentencia de unificación, la Sala precisó que:

«[...] son necesarias las expensas que razonablemente devenga un contribuyente en una situación de mercado y que, real o potencialmente, permiten desarrollar, conservar o mejorar la actividad generadora de renta. Así, la necesidad vista con criterio comercial, esto es, en una situación de mercado, no está condicionada por la inevitabilidad o indispensabilidad, el carácter forzoso por causas legales o contractuales, la obtención de utilidades y el cariz habitual o novedoso que presente la expensa en el mercado. La razonabilidad comercial de la expensa puede estar motivada, en cada caso concreto, por distintas razones, como podría[n] ser, entre otras, la situación financiera del contribuyente, las condiciones del mercado donde se ejecuta la actividad productora de renta, o el modelo de gestión de negocios propio del tipo de actividad generadora de renta que realiza el contribuyente».

En lo que respecta a la relación de causalidad, en el fallo de unificación se indicó, igualmente, que ésta se verifica cuando la expensa se realiza en el desarrollo o ejecución de la actividad generadora de renta, aunque no genere ingresos o utilidades gravables durante el periodo o no esté enunciada en el objeto social, puesto que se parte de la premisa de que la creación, ejecución, conservación y mejora de toda actividad lucrativa conlleva incurrir en gastos. De ahí que se hable del nexo causa-efecto que debe existir entre la erogación y la actividad generadora de renta para el contribuyente, «*no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad*». Por ello, aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «*acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora*»¹⁰.

En esos eventos, se precisó en el fallo de unificación que «*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*. En esa medida, se advirtió que, mientras mayor sea la concreción del cuestionamiento de la autoridad tributaria frente a la aplicación y alcance de los requisitos del artículo 107 del ET, mayor deberá ser el despliegue probatorio por parte del administrado, pues ese nivel de especificidad de la autoridad tributaria correlativamente requerirá mayor diligencia, carga argumentativa y demostraciones técnicas por parte del contribuyente.

⁸ 2020CE-SUJ-4-005, exp. 21329, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Exp. 20478, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Ibidem.



2.1. Procede parcialmente el reconocimiento de gastos operacionales de administración. Los gastos rechazados por la DIAN que fueron apelados por la actora corresponden a: **(i)** asistencia técnica por \$2.066.747.840; **(ii)** *Thyssenkrupp* (repuestos y mantenimiento de ascensores) por \$8.500.000; **(iii)** reembolso asesorías tributarias- impuesto al patrimonio por \$9.669.760; **(iv)** *Guest Tek Provision* (servicio de televisión) diciembre 2012 por \$611.440; **(v)** reembolso a Ricardo Méndez por gastos de junta de gerentes por 12.917.822 y viaje de Ricardo Méndez a junta por \$2.224.820, y **(vi)** renovación visa Ricardo Méndez por \$1.100.850.

2.1.1. Debe mantenerse el rechazo de la deducción por erogaciones por asistencia técnica (\$2.066.747.480). En esencia, el motivo de rechazo de esta erogación radicó en que, para la DIAN, el contrato de franquicia celebrado por la actora con Marriott que, le daba derecho a operar un hotel de la marca en Bogotá, incluía una asistencia técnica, lo que hacía innecesaria la suscripción de otro contrato con el mismo propósito.

Ahora bien, pese a su relevancia comercial, en el derecho colombiano el contrato de franquicia es atípico, por cuanto no tiene una regulación positiva¹¹, de manera que se rige por lo acordado por partes en ejercicio de la autonomía de la voluntad¹² y, en ausencia de estipulación contractual, por las normas supletivas y las generales aplicables a los contratos comerciales y civiles¹³, así como por la costumbre mercantil¹⁴.

El Consejo de Estado ha precisado el concepto de contrato de franquicia, señalando que *«es un sistema comercial, mediante el cual una parte llamada franquiciador o franquiciante faculta y obliga a otra llamada franquiciado, a desarrollar un negocio bajo los requerimientos determinados por aquél, para lo cual utilizará el nombre comercial, marcas comerciales y otros derechos de propiedad intelectual, el know-how, los métodos técnicos y de negocio, los procedimientos y otros derechos de propiedad industrial del franquiciante, a cambio del pago de una contraprestación económica en favor de éste último»*¹⁵.

Por su parte, la Corte Constitucional, en la sentencia C-188 de 2022, señaló que el contrato de franquicia *«se caracteriza porque a través del mismo el franquiciante o franquiciador se obliga a transmitir a otra parte, el franquiciado, un know how, esto es, un saber hacer, le concede una licencia para el uso de signos distintivos, y le presta asistencia comercial y técnica, a cambio de que el franquiciado le pague una contraprestación, desarrolle el negocio de acuerdo con el know how, y utilice una denominación común y una presentación uniforme, de conformidad con lo previsto en el contrato»*¹⁶.

A su vez, la Superintendencia de Industria y Comercio ha definido el contrato de franquicia como *«el negocio celebrado entre una parte que se compromete a autorizar*

¹¹ En un intento por regular el contrato de franquicia, el artículo 11 de la Ley 2069 de 2020 dispuso que el Gobierno Nacional reglamentaría las condiciones técnicas que definen la franquicia, las obligaciones y el régimen de responsabilidad del franquiciante y el franquiciado. No obstante, mediante la sentencia C-188 de 2022, la Corte Constitucional declaró inexecutable la norma al considerar que, en realidad, no se estaba otorgando una potestad de reglamentación si no que se estaba delegando en el ejecutivo la regulación integral del contrato franquicia, lo cual es de reserva legal.

¹² Artículos 1602 del C.C y 824 del C.Co.

¹³ Artículo 822 del C.Co.

¹⁴ Artículo 3 del C.Co.

¹⁵ Sentencia del 28 de enero de 2016, exp. 11001-03-24-000-2006-00232-00, C.P. María Elizabeth García González.

¹⁶ Concepto retomado del laudo de 14 de diciembre de 2016. Tribunal de Arbitramento Inversiones Flydent S.A. vs. Inversiones Dama Salud S.A. Árbitro. Juan Pablo Cárdenas Mejía.



a otra la fabricación de determinados productos o a la prestación de ciertos servicios bajo un signo distintivo, **compartiendo una serie de conocimientos y brindando acompañamiento** para el desarrollo de una actividad comercial a cambio de una contraprestación económica, es la presencia de uno o más derechos de propiedad intelectual»¹⁷.

El artículo 1 del Decreto 2123 de 1975¹⁸ (compilado en los artículos 1.2.1 y 1.2.1.2 del DUR 1625 de 2016) define el *know how* como «la experiencia secreta sobre la manera de hacer algo, acumulada en un arte o técnica y susceptible de cederse para ser aplicada en el mismo ramo, con eficiencia».

De acuerdo con el anterior marco doctrinal y jurisprudencial, el contrato de franquicia incluye la transmisión del *know how*, el conocimiento, técnica y procedimientos del negocio, así como una asistencia comercial y técnica para la debida ejecución del negocio franquiciado, a cambio de una contraprestación económica por el derecho a usar la marca.

De otra parte, el artículo 2 del Decreto 2123 de 1975¹⁹ (compilado en el artículo 1.2.1.2.1 del DUR 1625 de 2016) define la asistencia técnica como «la asesoría dada mediante contrato de prestación de servicios incorporales, para la utilización de conocimientos tecnológicos aplicados por medio del ejercicio de un arte o técnica. Dicha asistencia comprende también el adiestramiento de personas para la aplicación de los expresados conocimientos». De forma similar, esta Sección ha definido la asistencia técnica como un contrato en virtud del cual un tercero trasmite a otro conocimientos, experiencia, herramientas, asesoría, apoyo, consejo y colaboración técnica y tecnológica en las diferentes etapas del negocio²⁰.

En el caso en estudio, es un hecho no discutido que Hotelaría Internacional celebró un contrato de franquicia con Marriott en el que ésta le cedió el derecho a operar en Bogotá un hotel internacional de la marca, «de acuerdo con el sistema y las condiciones pactadas en el contrato». Lo anterior, conforme con la documentación comprobatoria de precios de transferencia año gravable 2012, presentada por la actora y aceptada por la DIAN. Según la referida documentación, tomada en consideración por la DIAN y el Tribunal, «el sistema» se refiere a «los conceptos y sistemas para el establecimiento y operación de hoteles full-servicio y full-calidad, utilizando las marcas de propiedad bajo los nombres “Marriott Hotels” o “Marriott Hotels and Resorts”, de acuerdo con los estándares que Marriott ha desarrollado o adoptado y que puede modificar según su consideración». Algunos de estos sistemas son: «propiedad intelectual, propiedad de marcas, sistema de reservas, sistema de administración de la propiedad, sistema de manejo de rendimientos, programa de aseguramiento de calidad, manuales, programa de viajero frecuente, actividades de marketing internacional, programas de entrenamiento, etc.» Por su parte, los estándares o condiciones, se refieren a «reglas de operación, procedimientos, especificaciones, procedimientos operativos regulados, políticas, guías, requerimientos y controles para la operación del hotel, que pueden ser unilateralmente modificados por Marriott».

¹⁷ Consulta realizada el 31/05/24 en: [la importancia de los derechos de propiedad industrial en el contrato de franquicia | Superintendencia de Industria y Comercio \(sic.gov.co\)](http://www.superind.com.co)

¹⁸ Que reglamentó el ordinal 7° del artículo 14 del Decreto 2053 de 1974, relacionado con los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "know-how", o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que estos se suministren desde el exterior o en el país.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Ver entre otras, las sentencias del 31 de marzo de 2011, exp. 17150, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 18 de marzo de 2021, exp. 23617, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Como remuneración por la franquicia, la sucursal se obligó a pagar a favor de Marriott unos *fees* (honorarios) de la siguiente forma: 4% de los ingresos brutos por las habitaciones; 1% de los ingresos brutos de alimentos y bebidas y 1.5% de los ingresos brutos totales.

Además, Hotelería Internacional suscribió un contrato de asistencia técnica con su vinculada económica del exterior Real Hotels and Resorts INC, con el siguiente objeto:

Mediante el presente contrato LA ASESORA prestará a LA PROPIETARIA el servicio de asistencia técnica en la administración y operación de hoteles, que desarrollará LA PROPIETARIA, comprometiéndose a implementar todos aquellos cambios e innovaciones disponibles que le permitan a LA PROPIETARIA brindar un servicio hotelero con altos niveles de excelencia y eficiencia y que sirvan para la consecución de los resultados esperados. En virtud de ello, LA ASESORA declara que se encuentra capacitada, habilitada y estructuralmente preparada para prestar el servicio de asistencia técnica que se compromete por el presente contrato. PARÁGRAFO. Los servicios de asistencia técnica que prestará LA ASESORA a LA PROPIETARIA estarán dirigidos a obtener beneficios en los siguientes servicios los cuales son meramente enunciados y no taxativos:

1. Renta de cuartos.
2. Venta de alimentos y bebidas.
3. Renta de salones de juntas y banquetes.
4. Eventos, derechos de mesa y descorche.
5. Servicios a domicilio.
6. Porcentaje sobre comisiones por servicios otorgados a terceros.
7. Ingresos por teléfonos, lavandería, tintorería, baños, guardarropas, logoshop, centro de negocios, etc.
8. Renta y/o explotación de mostradores, espacios y locales comerciales.
9. Ganancias cambiarias de moneda extranjera, que se derivan de la operación hotelera.
10. Mercadeo institucional e internacional, entendido como las actividades de promoción, publicidad y ventas que la asesora realiza tanto localmente como en el exterior, con propósitos corporativos y de posicionamiento en el mercadeo.
11. Asesoría en mobiliario, enseres y equipos, que comprende todos aquellos bienes indispensables para la operación de los hoteles que administra la propietaria, tales como tapices, sillas, mesas, alfombras, cortinas, lámparas, televisores, escritorios, teléfonos, fax, antenas (incluyendo parabólicas), aparatos de intercomunicación, unidades de aire acondicionado, equipos de oficina, estantería, etcétera, que sea requerido para para el funcionamiento de cocinas, bares, lavanderías, tintorerías, habitaciones, restaurantes, recepción, etcétera,
12. Estudios para proyectos de inversión, es decir, inversiones por sustitución o incremento de mobiliario, enseres y equipos, gastos generados por adiciones al activo fijo, gastos originados por cambios de aspecto del hotel administrado por la propietaria, así como la realización de obras de remodelación de tipo general.
13. Recomendación de establecimiento de todos los sistemas de control interno y prácticas hoteleras, así como la capacitación al personal sobre los conocimientos técnicos y prácticas operativas en la actividad hotelera.
14. LA ASESORA establecerá las bases y reglas de los diseños interiores de cada uno de los locales comerciales que se encuentren dentro de los hoteles administrados por LA PROPIETARIA, a fin de que cumplan con los requisitos de calidad y prestación del estándar hotelero.
15. LA ASESORA aplicará sus conocimientos técnicos y prácticas en las actividades propias del hotel. De ser necesario LA ASESORA asesorará a LA PROPIETARIA para la adquisición e instalación de un sistema computarizado uniforme para la



operación de sus hoteles, a fin de que este llene los requisitos que LA PROPIETARIA estime indispensables.

Por el contrato de asistencia técnica se pactó como contraprestación que Hotelería Internacional reconocería a la asesora el 4.75% de los ingresos totales mensuales de la actividad hotelera más el 7.78% de la utilidad bruta mensual de la operación.

Con el objeto de probar la efectiva prestación del servicio de asistencia técnica la actora aportó los documentos *TASK FORCE*, que corresponden a minutas donde quedan consignados los distintos servicios prestados, con indicación del nombre del asesor, aunque no aparecen firmadas por estos funcionarios, copia de correo electrónico, copias de los pasaportes de los asesores con los cuales se pretende acreditar la entrada al país de estos funcionarios de Real Hotels²¹.

De los *TASK FORCE* aportados se observa que hacen referencia a recomendaciones, sugerencias y capacitaciones frente a ventas, reducción de costos y gastos, mercadeo, *e-commerce*, utilización de plataformas (Booking, Tripadvisor, etc.), tarifas, contratos y convenios (por ejemplo, con Avianca), menú – restaurante, estrategias comerciales, paquetes comerciales, mercadeo (visita a empresas, entre éstas, a agencias de viajes), sistemas y recursos humanos. Estas minutas corresponden a capacitaciones prestadas el 13 de marzo, 26 y 27 de junio y el 9 de octubre de 2012, esto es, a cuatro días durante todo el año 2012.

En relación con el correo electrónico, se puede evidenciar el enviado por el señor Iker Jaimes, a funcionarios de Hotel Marriott Bogotá, en el que solicita ayuda para «saber si actualmente sus hoteles están usando y tienen dada de alta alguna de las siguientes herramientas y/o reportes 3rd party: - STAR Report de Smith Travel Research – Rate 360 de Travel Click – Demand Position / Market Vision de Travel Click»²². No se aportó la contestación de Marriott.

Con ocasión de requerimiento ordinario del 26 de marzo de 2015, la sucursal remitió «información relacionada con las políticas, sistemas y estándares pactados en virtud del contrato de franquicia», la cual está relacionada con ingeniería, gestión de riesgos, recepción, ventas, mercadeo y gestión de ingresos, precios y tarifas, pagos, comisiones, gestión de eventos, otorgamiento de créditos a personas jurídicas para eventos de banquetes, marketing, servicios de habitación, restaurantes, alimentos, manejo de desperdicios, seguridad, capacitación de empleados, características de las habitaciones, políticas de alimentos y bebidas, estándares de calidad, llaves maestras, objetos olvidados, alerta por renovaciones, operaciones de tecnologías relacionadas con «apoyo a las direcciones de operaciones, finanzas, ventas, mercadeo, legal, desarrollo y recursos humanos», administración de sistemas (software, hardware, soporte, etc.), auditorías, proveedores, soporte y manejo de activos, higiene y limpieza, entre otros²³.

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN determinó que los servicios de asistencia técnica descritos con anterioridad hacían parte del contrato de franquicia, como se ve a continuación²⁴:

“Confrontados los dos contratos [la DIAN se refiere al contrato de franquicia, según lo que corroboró en la documentación comprobatoria de precios de la demandante y al de

²¹ Fols. 504 a 584 c.a.

²² Fol. 859 c.a.

²³ Fols. 250 a 291 y 653 a 678 c.a.

²⁴ Fol. 147 c.p.



asistencia técnica] el objeto de este contrato [asistencia técnica] que atendería el vinculado económico del exterior [Real Hotel] es similar al que debe prestar el franquiciante en el desarrollo del contrato de franquicia (...) en él se relacionan los servicios que prestará la asesora, entre otros, renta de cuartos, venta de alimentos y bebidas, alquiler de salones y juntas de banquetes, mercadeo institucional e internacional y, especialmente, en el objetivo registrado en el numeral décimo tercero [...] se indicó expresamente que la asesora capacitará al personal sobre los conocimientos técnicos y prácticas operativas en la actividad hotelera, advirtiéndose que todo ello iría encaminado a que LA PROPIETARIA cumpla con los requisitos de calidad y prestación del estándar hotelero; **aspectos que también se encuentran previstos en el contrato de franquicia**, que permitió a Hotelería Internacional el uso y explotación de la marca Hotel Marriott International máxime que, como se precisó, **dicha capacitación y asesoría técnica en la operación hotelera es una de las obligaciones del franquiciante porque es una de las formas que permite al franquiciado prestar el servicio conforme a los altos índices de calidad y efectividad que esta marca impone**, so pena de que el contrato sea terminado unilateralmente por parte de Marriott porque así quedó estipulado en el contrato.

Por lo examinado, tampoco reflejan aspectos diferentes a los considerados en los **conceptos, sistemas y estándares estipulados para ejecutar en desarrollo del contrato de franquicia**, toda vez que se trata de actividades propias del servicio de hotelería y no encuentra el Despacho sustentación de que ellas no pudieran ser realizadas al amparo de tal contrato».

Asimismo, la DIAN determinó que el contrato de asistencia técnica y, en particular la minutas, *«tampoco reflejan aspectos diferentes a los considerados en los conceptos, sistemas y estándares estipulados para ejecutar en desarrollo del contrato de franquicia, toda vez que se trata de actividades propias del servicio de hotelería y no encuentra el Despacho sustentación de que ellas no pudieran ser realizadas al amparo del tal contrato [franquicia]²⁵»*.

De otra parte, la DIAN requirió a Migración Colombia sobre las entradas al país de los asesores de Real Hotels, pero esta entidad certificó que *«consultada la base datos del sistema nacional de viajeros, de los puestos de control migratorio habilitados a nivel nacional, desde el 01 de enero de 2012 al 31 de diciembre de 2012, los ciudadanos relacionados (...) NO REGISTRA MOVIMIENTOS»²⁶*. No obstante, la demandante también aportó copia de los pasaportes, donde pueden evidenciarse algunas entradas al país en el año 2012²⁷. Esta situación fue valorada por la DIAN, señalando que en *«en algunos de los casos no coinciden las fechas de realización de las reuniones que aparecen registradas en las minutas de los TASK FORCE BOGMC»*; que *«la información suministrada por el contribuyente en etapa de fiscalización no es la misma indicada con ocasión a la respuesta al requerimiento especial»*; que *«la identificación suministrada por el contribuyente de las personas que prestaron el servicio de asistencia técnica, es diferente a la registrada en los pasaportes»* y que, en todo caso, estos documentos no lograban desvirtuar lo informado por Migración Colombia²⁸, situación que no fue aclarada por la demandante pero sobre la que la DIAN tampoco profundizó.

Valoradas de forma integral las pruebas con las que la actora pretende el reconocimiento fiscal de la deducción por pagos por asistencia técnica, la Sala concluye que no se acreditó el cumplimiento de los requisitos de necesidad y relación

²⁵ Fol. 153 c.p.

²⁶ Fol. 335 c.a.

²⁷ Fols. 860 a 930 c.a.

²⁸ Fol. 156 c.p.



de causalidad con la actividad productora. En efecto, aunque se aportó el contrato de asistencia técnica, existe evidencia de los pagos hechos en virtud de este contrato y figuran las minutas de capacitación y asistencia durante cuatro días durante todo el año 2012, entre otros documentos, no queda desvirtuado que la asistencia técnica prestada por Real Hotels era similar a la que hacía parte del contrato de franquicia.

Nótese que la DIAN confrontó los contratos de asistencia técnica y de franquicia (con base en lo reportado en la documentación comprobatoria de precios de la actora) y concluyó que cada uno de los servicios relacionados en las minutas *TASK FORCE* quedaban comprendidos dentro de los manuales, procedimientos, políticas, estándares y sistemas suministrados por el franquiciante en virtud del contrato de franquicia. Y es que, en efecto, revisado el contenido del contrato de asistencia técnica que consta en estas minutas, existe similitud con las prestaciones que el franquiciante debía ofrecer al franquiciado por la naturaleza misma del contrato de franquicia, donde, como se anotó, se transmiten el *know how* (saber hacer y conocimientos del negocio), la técnica y procedimientos del negocio, y se presta asistencia comercial y técnica. Específicamente, estas prestaciones están detalladas en «*las políticas, sistemas y estándares pactados en virtud del contrato de franquicia*» suministrada por la actora en virtud del requerimiento ordinario de 26 de marzo de 2015, las cuales son coincidentes no solo con los servicios descritos en el contrato de asistencia técnica, sino con los que constan en las referidas minutas.

Así, mientras **los TASK FORCE** corresponden, en general, a recomendaciones, sugerencias y capacitaciones frente a ventas, costos y gastos, mercadeo, comercio electrónico, plataformas virtuales, restaurantes, estrategias comerciales, marketing, y sistemas y recursos humanos, **el contrato de franquicia** se refiere a sistemas, estándares y procedimientos relacionados, también, con ventas, mercadeo, gestión de ingresos, precios y tarifas, pagos, comisiones, marketing, restaurantes, alimentos, capacitación de empleados, políticas de alimentos y bebidas, estándares de calidad, recursos humanos, operaciones de tecnologías relacionadas con ventas, mercadeo, administración de sistemas (software, hardware, soporte, etc.), proveedores y activos, lo que lleva concluir que la asistencia técnica contratada por la actora estaba comprendida dentro del contrato de franquicia.

De manera que la sucursal no desvirtuó que los servicios prestados con ocasión de la asistencia técnica correspondían a los que son inherentes al contrato de franquicia ni demostró que dicha asistencia complementaba el contrato de franquicia. Y pesar de que la sucursal señala que la asistencia que le prestó Real Hotels también se presta todos los hoteles Marriott, tal hecho no quedó demostrado.

Así, establecida por parte de la DIAN la duplicidad de asistencia técnica en virtud de los contratos de franquicia y asistencia técnica, la actora debió acreditar puntualmente que los servicios contratados no quedaron comprendidos en el contrato de franquicia, pero este contrato no fue aportado como prueba, lo que imposibilita a la Sala analizar con más detalle el argumento de la demandante sobre la necesidad de dicha asistencia porque no hacía parte del contrato de franquicia. La actora se limita a defender la procedencia de la deducción por la necesidad de cumplir con los estándares internacionales de la marca Marriott y brindar un alto nivel de excelencia y eficiencia a los clientes, lo que llevó a que «*la sucursal tuviera que contar con asistencia diaria y permanente con el fin de afrontar todos los retos administrativos, financieros, tecnológicos, entre otros, que la industria turística y hotelera demanda*», pero, según quedó demostrado, la asistencia técnica, por la cual la actora pretende deducir **\$2.066.747.480**, correspondió apenas a cuatro días durante el periodo en



discusión, por lo que no se prestó de forma habitual, como lo asegura la demandante. Con todo, los estándares de calidad estaban dados por manuales y políticas suministrados por Marriott con ocasión del contrato de franquicia.

En orden de lo anterior, la Sala no encuentra acreditada, en esta oportunidad, la necesidad del contrato de asistencia técnica, con lo cual se mantiene el rechazo de la deducción de los pagos realizados en virtud de este contrato, sin que ello implique que en la ejecución de un contrato de franquicia no pueda celebrarse un contrato de asistencia técnica. En tal evento, para su reconocimiento fiscal, deberá quedar plenamente demostrada la complementariedad de dicha asistencia o su necesidad por corresponder a prestaciones que no hacen parte del contrato de franquicia. En este caso, se reitera, la deducción se niega porque no se demostró que se trataran de servicios diferentes, complementarios o nuevos frente a los de la franquicia.

Por lo demás, el rechazo de la deducción no implica el desconocimiento de los principios de *pacta sunt servanda* y de relatividad de los contratos, ya que no se está desconociendo que en el ejercicio de la autonomía de la voluntad Hotelería Internacional es libre para obligarse contractualmente y celebrar contratos como el analizado, solo que frente a éste no es posible derivar las pretendidas consecuencias fiscales por las razones anotadas. Igualmente, el desconocimiento de la deducción no tuvo como causa la aplicación de la figura del fraude fiscal.

Por último, la apelante sostiene que el desconocimiento de esta deducción se basó en la aplicación de la figura del abuso del derecho. No obstante, como acabó de verse los motivos del rechazo de la erogación fueron otros. De ello da cuenta la liquidación oficial de revisión, en la que la DIAN fue enfática en señalar que *«el rechazo del gasto pretendido por el contribuyente como deducible no se originó bajo el argumento del fraude fiscal, como equivocadamente lo anota»*. En este acto también se indicó que la alusión a esa figura se hizo de manera tangencial en el requerimiento especial, porque los motivos del rechazo de las deducciones fueron la no acreditación de los requisitos de necesidad y causalidad previsto en el artículo 107 del ET y la falta de soporte idóneo, como se ve ampliamente justificado en dicho acto previo (páginas 25 a 50).

No prospera el cargo.

2.1.2. Es procedente la deducción por reembolso gastos impuesto al patrimonio (\$9.669.760). Según lo explicado por la actora, se trata de una asesoría tributaria prestada por la firma Posse Herrera & y Ruiz a Hotelería Internacional y a Inversiones Inmobiliarias, relacionada con el impuesto al patrimonio de estas dos sociedades, la cual fue pagada en su totalidad por Inversiones Inmobiliarias, conviniéndose que la sucursal le reembolsaría lo correspondiente a ella. Como soporte, se anexaron la factura de prestación de servicios expedida por Posse Herrera & y Ruiz y la cuenta de cobro 136 del 13 de septiembre de 2012, expedida por Inversiones Inmobiliarias.

Al decidir el recurso de reconsideración, la DIAN mantuvo el rechazo por cuanto *«para que la erogación pagada a Inversiones Inmobiliarias de Colombia pueda deducirse del impuesto sobre la renta debió soportarse en factura y no en una cuenta de cobro»*.

Comoquiera que en este acto la DIAN no cuestiona los requisitos de necesidad y relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta, la Sala lo reconoce, pues tiene razón la actora en que la demandada no podía exigir factura expedida por Inversiones Inmobiliarias, ya que no se trataba de la venta de un bien o servicio a la demandante sino de un reembolso de gastos. En este caso, la venta del



servicio jurídico por parte de Posse Herrera & y Ruiz se acreditó con la correspondiente factura y el cobro del reembolso se justificó con la cuenta de cobro expedida por Inversiones Inmobiliarias y su debido registro contable. Por consiguiente, se reconocen gastos por honorarios o asesorías tributarias por **\$9.669.760**. Prospera la apelación frente a este cargo.

2.1.3. Se reconoce parcialmente el gasto Thyssenkrupp provisión marzo 2012.

De acuerdo con la factura 38244 del 8 de mayo de 2012, expedida por Thyssenkrupp Elevadores S.A., firma especializada en suministro, instalación y mantenimiento de elevadores, este gasto corresponde a la venta e instalación de un inversor para ascensor de huéspedes. La DIAN rechazó la erogación porque no existía claridad sobre la operación económica, ya que lo solicitado como deducción (\$8.500.000) no coincidía con el valor expresado en la factura (\$7.100.000). Y aunque la actora también aportó un «*extracto consolidado de cuentas de facturas anteriores*» por un total de \$11.956.992, relacionado con servicios y suministros no pagados e intereses moratorios, en criterio de la demandada, tales conceptos tampoco generan claridad sobre los gastos reclamados.

El Tribunal mantuvo el rechazo de la deducción pues coincidió con la DIAN en que, a pesar de que se aportó la factura, no hubo claridad sobre el concepto del gasto, lo que impidió relacionar los gastos con los requisitos de necesidad y causalidad con la actividad productora de renta.

En la apelación, la actora insistió en que es una erogación necesaria porque corresponde al pago de un servicio de mantenimiento de los ascensores del Hotel, para cumplir no solo los estándares de calidad y seguridad que la marca Marriott sino con la norma ICONTEC NTC 5926-3 sobre «*revisión técnico-mecánica de sistemas de transporte vertical y de puertas eléctricas*», la Resolución 092 del 3 de abril de 2014²⁹, y el artículo 15 del Acuerdo Distrital 079 de 2003 (Código de Policía).

La Sala reconoce como deducción \$7.100.000, ya que este valor – y no el de \$8.500.000 – es el que aparece en la factura aportada, la cual cumple los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del ET. Es así porque, como lo alega la actora y de acuerdo con lo facturado, corresponde al «*suministro e instalación de un inversor CPIK-48M1 ascensor huéspedes*», esto es, la adquisición de un dispositivo necesario para el debido funcionamiento de los ascensores, que son indispensables en la actividad hotelera (actividad productora de renta), comoquiera que permiten el acceso de los clientes a las locaciones del hotel.

Aunque la demandante aportó un consolidado de facturas anteriores, no existe claridad sobre estas sumas y tampoco corresponde al documento idóneo para probar la erogación restante que no se reconoce (\$1.400.000). Prospera parcialmente la apelación frente a este gasto.

2.1.4. Es deducible la erogación por Guest Tek Provision Fees diciembre 2012.

Este gasto responde al concepto de «*honorarios asesoría técnica*» por \$449.967, soportada en factura en inglés traducida al castellano³⁰. De acuerdo con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la erogación es finalmente rechazada porque al convertir el valor de la factura a dólares según la TRM vigente, el valor

²⁹ Por medio de la cual se adoptan los lineamientos técnicos para la revisión general anual de los sistemas de transporte vertical en edificaciones y puertas eléctricas en el Distrito Capital y se adopta el procedimiento para las visitas de verificación por parte del FOPAE.

³⁰ Al analizar otros gastos, la DIAN otorgó mérito probatorio a facturas en inglés traducidas al idioma castellano.



resultante «no coincide con [el] total de la factura o con los ítems discriminados en la misma», pues, realizada la conversión, el valor de la deducción en dólares es de USD\$254,47, mientras que el monto de la factura es USD\$1.941,30.

En la apelación la actora insiste en que estas expensas son necesarias y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sucursal, toda vez que dichas erogaciones corresponden al servicio de televisión de las habitaciones del Hotel, lo cual es fundamental para el servicio que presta la actora, como es la industria hotelera y turística y están debidamente facturados.

Sobre el particular, la Sala advierte que la DIAN reconoció otros gastos de este tipo cuando el valor solicitado como deducción era coincidente con el valor facturado en dólares luego de realizada la conversión. Así, la administración no cuestiona que los servicios facturados no sean del mismo tipo de los que reconoció en las demás facturas. La Sala reconoce estos gastos comoquiera que la divergencia entre lo facturado y lo deducido no es razón suficiente para rechazar el gasto. Lo que está vedado es que el contribuyente solicite sumas mayores a las soportadas, no menores, como es el caso, según acaba de verse. En consecuencia, se reconocen gastos de *Guest Tek Provision Fees* correspondientes a servicio de televisión de las habitaciones del Hotel en el mes de diciembre de 2012 por \$449.967.

2.1.5. No se reconoce el reembolso de gastos junta y viaje junta de gerentes (\$2.224.820 y 12.917.822, respectivamente). Según la DIAN «no es posible identificar en los documentos aportados cuáles se orientarían a demostrar la orientación de este gasto», ni se especificó cuáles de los soportes pertenecen al reembolso gastos junta y cuáles al viaje junta de gerentes, además de que los registros contables fueron hechos de forma impropia en cuentas referidas a provisiones para obras de mantenimiento y reparaciones, por lo que no existe certeza ni debida demostración del gasto. En otras palabras, la sucursal no estableció una relación de los distintos documentos aportados con el gasto que se pretende hacer valer ni el propósito de los viajes. Al resolver el recurso de reconsideración, se ratifican estos cuestionamientos. El Tribunal rechazó el gasto por idénticas razones.

En la apelación, la actora reiteró el argumento de que los gastos rechazados son necesarios y «tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la Sucursal, toda vez que dichas erogaciones correspondieron a reembolsos de gastos incurridos por Ricardo Prudencio Menéndez Méndez, en sus funciones como Gerente de la Sucursal, debía asistir a las Juntas Directivas que realizaba la Casa Matriz de la Sucursal en el exterior».

La Sala mantendrá la decisión del Tribunal toda vez que no advierte que los motivos de duda que llevaron al rechazo de la deducción hayan sido aclarados por parte de la demandante. Si bien Hotelería Internacional aportó una serie de pruebas tendientes a demostrar la erogación, entre estos, el documento equivalente a factura elaborado por dicha sucursal (el señor Ricardo Prudencio Menéndez Méndez es un no obligado a facturar) con sus correspondientes soportes, es decir, los documentos que acreditan la realización de viajes por parte del gerente, estos no logran acreditar los requisitos de necesidad y relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En efecto, la demandante señala, de forma general, que el gerente de la sucursal debía asistir a las juntas directivas realizadas por la casa matriz en el exterior, pero no acredita que, en efecto, los viajes tengan que ver con ese tipo de reuniones. Sobre el particular, en casos como el analizado esta Sección ha señalado que se debe



demostrar «*el propósito del viaje*», omisión que no se satisface con la simple manifestación de que el gasto corresponde a un viaje para atender asuntos de la compañía³¹. En este caso, aunque existe evidencia de los gastos realizados, no se probó que las erogaciones corresponden a viajes efectuados en representación de la sucursal para atender reuniones de la casa matriz del exterior.

2.1.6. No se reconocen los gastos por visa Ricardo Méndez (\$1.100.850). Este gasto corresponde a la expedición de visa del señor Ricardo Prudencio Menéndez Méndez y sus dos hijas. La DIAN rechazó la erogación porque «*si bien aparece el recibo de pago de \$1.100.854 expedido por el Ministerio de Relaciones Exteriores de Colombia, no puede ser aceptado porque esta expensa no se adecúa a los requisitos de necesidad y causalidad consagrados en el artículo 107 del ET. No se explica y menos se demuestra la relación causa efecto entre este pago y el ejercicio de la actividad económica de la compañía*».

Este gasto se justificó por parte de la actora con los mismos argumentos que en el gasto estudiado en el punto inmediatamente anterior. Su rechazo se mantiene en la medida en que no se acreditó el cumplimiento de los requisitos de necesidad y causalidad, ya que éste corresponde a un documento personal que, aunque potencialmente pueda servir para viajes al exterior para atender negocios o encargos de la compañía, es utilizado, en general, para toda clase de viajes, no necesariamente relacionados con la actividad productora de renta. Además, corresponden a gastos de terceras personas.

En resumen, de los gastos operacionales de administración discutidos se reconocen **\$17.219.727**.

2.2. Procede el reconocimiento parcial de gastos operacionales de venta. Los gastos rechazados en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, que fueron apelados por la actora corresponden a: **(i) Guest Tek Provision** agosto 2012 por \$611.440; **(ii) Marriott Rewards** (membresías) por \$19.809.039; y **(iii) eventos Inter FV 0446** servicio mesa y bar (\$10.220.966).

2.2.1. Se reconoce la deducción Guest Tek Provision Fees agosto 2012. Este gasto responde al concepto de «*honorarios asesoría técnica*» por valor de **\$611.440** y es de la misma naturaleza que el gasto operacional de administración reconocido en el punto 2.1.4. Por corresponder a idéntica situación fáctica y jurídica, se acepta también este gasto, dado que el valor solicitado como deducción es menor al valor facturado.

2.2.2. Se reconoce el gasto Marriott Rewards. Según la actora, esta erogación, que está representada en dos valores (\$16.252.829 y \$3.556.210, para un total de \$19.809.039), corresponde a la membresía que la sucursal debe pagar por ser socio de Marriott sin la cual «*no podría realizar ninguna actividad en representación de Marriott*», de manera que es necesaria y con nexo causal con la actividad productora de renta. El motivo de rechazo por parte de la DIAN obedece a una situación fáctica idéntica a la analizada en el punto inmediatamente anterior, esto es, porque realizada la conversión a dólares de la deducción solicitada no resulta coincidente con el valor facturado en dólares.

Aplicando el mismo razonamiento que llevó a reconocer los gastos de *Guest Tek Provision Fees*, se reconocerá la deducción *Marriott Rewards* por **\$19.809.039**, toda

³¹ Sentencia del 18 de junio de 2015, exp. 18792, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez.



vez que lo solicitado como deducción es inferior a lo facturado. Se reitera, lo que no está permitido fiscalmente es que se lleven deducciones mayores a las soportadas, no menores.

2.2.3. No es deducible la erogación eventos Inter FV 0446 servicio mesa y bar (\$10.220.966). Para la DIAN «*en la forma en que fue presentada esta información y sus anexos en la respuesta, no fue posible ubicar los soportes de esta operación. No explicó el apoderado cómo está conformada esta partida ni a qué corresponde*». Por esta misma razón el gasto fue negado por el Tribunal.

Según la apelación esta erogación es necesaria y tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sucursal, toda vez que correspondió a la contratación de personal externo para un evento realizado en el Hotel con el fin de prestar el servicio de mesa y bar, lo cual era necesario para atender el evento conforme lo requirió el cliente. En la demanda se sostiene que la expensa está soportada en el anexo 24 de dicho escrito. No obstante, revisado dicho anexo se aprecia que corresponde a un pantallazo de un registro contable por el valor solicitado como deducción, sin que se evidencien los soportes que permitan hacer el estudio de su procedencia fiscal. No prospera el cargo.

En resumen, se reconocen gastos operacionales de venta por **\$20.420.479** y se mantiene el rechazo de lo demás.

3. Sobre las sanciones por inexactitud y por rechazo de pérdidas fiscales. En los actos demandados, la DIAN impuso las dos sanciones bajo el supuesto de que eran concurrentes porque regulan situaciones diferentes en los términos de los artículos 647 y 647-1 del ET.

Con base en el criterio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado³², el Tribunal levantó la sanción por rechazo de pérdidas fiscales, porque la concurrencia de las sanciones de los artículos 647 y 647-1 del ET viola el principio *non bis in idem*, que prohíbe sancionar dos veces por el mismo hecho.

La actora apela esta decisión para que se levante la sanción por inexactitud. A su juicio, no se dan los supuestos para que se configure la infracción y, en todo caso, se presenta diferencia de criterios frente al derecho aplicable, que la exime de la eventual sanción. Por su parte, la demandada insiste en la procedencia de las dos sanciones.

La Sala pasa a decidir, en primer término, la apelación de la demandada sobre la procedencia de la sanción por rechazo de pérdidas fiscales.

De acuerdo con el artículo 647-1 del ET, la disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera, para efectos de todas las sanciones tributarias, como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse.

Como lo destacó el Tribunal, en sentencia del 25 de julio de 2019³³, que se reitera, esta Sección precisó que la sanción del artículo 647-1 del ET excluye la del artículo

³²Sentencia del 25 de julio de 2019 Exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Fol. Exp. 21703, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



647 *ibidem*, porque la primera de las normas no contempla una sanción autónoma sino la base para liquidar la sanción de inexactitud o de corrección, en caso de rechazo o disminución de pérdidas que no modifiquen el saldo a favor o el saldo a pagar declarado, porque si esa modificación ocurre, como en el caso sometido a consideración, cobra aplicación el artículo 647 ET, que castiga las conductas inexactas de las que «*se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable*». En consecuencia, no prospera la apelación de la DIAN.

Respecto a la apelación de la actora, se precisa que según el artículo 647 del ET, vigente para la época de los hechos, constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, entre otros hechos, «*la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes*», de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Igualmente, la norma dispone que «*no se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte (...) se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos*».

No obstante, no se advierte una diferencia de criterios, dado que, lo sostenido por la actora corresponde en realidad a una cuestión probatoria, que no a una interpretación divergente y razonable del derecho, en particular, de los artículos 107 y 771-2 del ET, en tanto que no se logró demostrar el cumplimiento de los requisitos establecidos en estas normas.

En efecto, en cuanto a la deducción por asistencia técnica, la sucursal no logró desvirtuar que este servicio hace parte del contrato de franquicia, lo cual es un asunto de prueba y no de interpretación del derecho, que está referida a las distintas lecturas razonables que puede dar el intérprete a la norma cuando ésta no es lo suficientemente diáfana. Lo mismo ocurre con los demás gastos cuyo rechazo se mantiene pues la sociedad no acreditó el soporte idóneo o ni siquiera hizo referencia a los motivos particulares de rechazo de la deducción. No prospera el cargo de apelación de la demandante.

Por lo expuesto, la Sala modifica el ordinal segundo de la parte resolutive del fallo apelado para ajustar el restablecimiento a lo decidido en esta providencia, para lo cual practica la siguiente liquidación:

R.	Concepto	Liquidación privada	Res. Rec. Rec.	Liquidación CE
30	Total gastos de nómina	5.006.130.000	5.006.130.000	5.006.130.000
31	Aportes al sistema de seguridad social	792.984.000	792.984.000	792.984.000
32	Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	330.357.000	330.357.000	330.357.000
33	Efectivo, bancos, ctas bancos, invers. Inmob., ctas cobrar	2.834.294.000	2.834.294.000	2.834.294.000
34	Cuentas por cobrar clientes	1.701.411.000	1.701.411.000	1.701.411.000
35	Acciones y aportes (soc. anónimas, limitadas, asimiladas)	-	-	-
36	Inventarios	281.143.000	281.143.000	281.143.000
37	Activos fijos	67.522.900.000	67.522.900.000	67.522.900.000
38	Otros activos	559.940.000	559.940.000	559.940.000
39	Total patrimonio bruto	72.899.688.000	72.899.688.000	72.899.688.000
40	Pasivos	56.440.040.000	1.981.565.000	2.402.893.000
41	Total patrimonio líquido/líquido negativo	16.459.648.000	70.918.123.000	70.496.795.000
42	Ingresos brutos operacionales	30.705.592.000	30.705.592.000	30.705.592.000



43	Ingresos brutos no operacionales	475.720.000	475.720.000	475.720.000
44	Intereses y rendimientos financieros	39.325.000	39.325.000	39.325.000
45	Total ingresos brutos	31.220.637.000	31.220.637.000	31.220.637.000
46	Devoluciones, descuentos y rebajas	14.073.000	14.073.000	14.073.000
47	Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-	-	-
48	Total ingresos netos	31.206.564.000	31.206.564.000	31.206.564.000
49	Costos de venta (para sistema permanente)	2.836.857.000	2.836.857.000	2.836.857.000
50	Otros costos (incl costo act pec y otros dist de los ant)	-	-	-
51	Total costos	2.836.857.000	2.836.857.000	2.836.857.000
52	Gastos operacionales de administración	9.361.440.000	7.258.781.708	7.276.001.000
53	gastos operacionales de ventas	15.025.024.000	14.993.932.867	15.014.353.000
54	Deducción inversiones en activos fijos	-	-	-
55	Otras deduc (serv públicos, fletes, seguros, imp., etc)	5.045.816.000	5.045.816.000	5.045.816.000
56	Total deducciones	29.432.280.000	27.298.530.575	27.336.170.000
57	Renta líquida del ejercicio	-	1.071.176.425	1.033.537.000
58	o pérdida líquida del ejercicio	-1.062.573.000	-	-
59	Compensaciones	-	-	-
60	Renta líquida	-	1.071.176.425	1.033.537.000
61	Renta presuntiva	-	-	-
62	Rentas exentas	-	-	-
63	Rentas gravables	-	-	-
64	Renta líquida gravable	-	1.071.176.425	1.033.537.000
65	Ingresos por ganancias ocasionales	-	-	-
66	Costos y deducciones por ganancias ocasionales	-	-	-
67	Ganancia ocasionales no gravadas y exentas	-	-	-
68	Ganancia ocasional gravable	-	-	-
69	Activos omitidos y pasivos inexistentes Ley 1607	-	-	-
70	Impuesto sobre la renta gravable	-	353.488.000	341.067.000
71	Descuentos tributarios	-	-	-
72	Impuesto neto de renta	-	353.488.000	341.067.000
73	Impuesto de ganancias ocasionales	-	-	-
74	Total impuesto a cargo	-	353.488.000	341.067.000
75	Anticipo por el año gravable 2011	-	-	-
76	Saldo a favor año 2009 sin sol dev o comp	-	-	-
77	Autorretenciones	-	-	-
78	Otras retenciones	-	-	-
79	Total retenciones año gravable 2010	-	-	-
80	Anticipo renta por el año gravable 2011	-	-	-
81	Saldo a pagar por impuesto	-	353.488.000	341.067.000
82	Sanciones	7.901.000	712.038.000	348.968.000
83	Total saldo a pagar	7.901.000	1.065.526.000	690.035.000
84	o Total saldo a favor	-	-	-
85	Impuesto de ganancia ocasional por activos omitidos y pasivos inexistentes Ley1607/12	-	-	-

Sanción por inexactitud

Factor	Segunda Instancia
Base de la sanción (mayo impuesto determinado)	341.067.000
Porcentaje	100%
Sanción de inexactitud determinada	341.067.000
Sanción por corrección declarada	7.901.000
Total sanciones	348.968.000

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

4. Condena en costas. No se condena en costas en esta instancia, que incluyen las agencias en derecho, pues, de conformidad con los artículos 188 del CPACA y 365 numeral 8 del CGP, «solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación», aspecto que no se encuentra acreditado en este asunto.

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



FALLA

1. **MODIFICAR** el ordinal segundo de la sentencia apelada, que queda así:

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se fija como impuesto a cargo el contenido en la liquidación efectuada en la parte motiva del fallo de segunda instancia.

2. En lo demás, se confirma el fallo apelado.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

3. **RECONOCER** personería a la abogada Ana Margarita Rosa De Fex Toro como apodera de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salvo parcialmente el voto

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>