**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., cuatro (4) de julio de dos mil diecinueve (2019)**

**Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00090-01(22195)**

**Actor: HOTELES DE LOS HÉROES S.A**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 5 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que accedió a las pretensiones de la demanda[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn1" \o ").

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

***“PRIMERO. ANÚLANSE****la Liquidación Oficial de Revisión Nº. 32242011000188 de 22 de agosto de 2011 y la Resolución Nº 900.195 de 21 de septiembre de 2012, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y la Dirección de Gestión jurídica de la DIAN , respectivamente, mediante las cuales modificó al contribuyente sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A., identificada con NIT 830.009.724-6, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2009.*

***SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, DECLÁRASE****la firmeza de la declaración del impuesto sobre renta y complementarios del año 2009, presentada por la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A., identificada con NIT 830.009.724-6.*

***TERCERO.****No se condena en costas. […]”*

**ANTECEDENTES**

El 9 de abril de 2010, HOTELES DE LOS HÉROES S.A, presentó declaración de renta por la vigencia fiscal 2009, en la que determinó un saldo a favor de $216.343.000. El 16 de junio de 2010, pidió la devolución del saldo a favor.

Como consecuencia del programa de investigación para la determinar la procedencia del saldo a favor, el 1º de octubre de 2010, la Administración profirió emplazamiento para corregir Nº 322402010000062[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn2" \o ") y solicitó al contribuyente, como mandatario, discriminar sus ingresos, costos, gastos operacionales de administración, retenciones y deducciones, y diferenciarlos de los que corresponden al Edificio Hotel Chile INN P.H, derivados del contrato de mandato celebrado entre los dos.

Previo Requerimiento Especial 322402010000204 de 23 de noviembre de 2010[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn3" \o "), la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412011000188 de 22 de agosto de 2011[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn4" \o "), en la que modificó la declaración privada en los siguientes renglones:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Vr. Declarado** | **Vr. Determinado** |
| **- Renglón 45:** Total ingresos brutos | 4.771.409.000 | 526.468.000 |
| **- Renglón 49:** Total costos | 573.199.000 | 0 |
| **- Renglón 52:** Gastos operacionales de Administración | 2.934.343.000 | 0 |
| **- Renglón 53:** Gastos Operacionales de ventas | 1.197.586.000 | 0 |
| **- Renglón 55:** Otras deducciones | 40.276.000 | 0 |
| **- Renglón 78:** Otras retenciones | 119.990.000 | 0 |

En consecuencia, determinó un impuesto a cargo de $ 173.734.000 y un total saldo a pagar de $73.858.000.

El 24 de octubre de 2011, la sociedad actora radicó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y por Resolución 900.195 de 21 de septiembre de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn5" \o ").

**DEMANDA**

La sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn6" \o "):

*“3.1. Que se declare la nulidad de los actos administrativos expedidos dentro del expediente número AD 20092010003368 adelantado por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES en contra de la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A., particularmente de los actos administrativos que a continuación se individualizan:*

*3.1.1. Que se decrete la nulidad de la liquidación de revisión Nº 322412011000188 de 22 de agosto de 2011 en su integridad.*

*3.1.2 Que se decrete la nulidad de la resolución número 900.195 del 21 de septiembre de 2012 proferido por Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos- Dirección de Gestión Jurídica por el cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión número 322412011000188 del 22 de agosto de 2011.*

*3.2. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca el derecho de la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A. y por lo tanto se declare la firmeza de su liquidación privada por el Impuesto de renta correspondiente al año 2009”.*

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

      Artículos 29, 288 y 338 de la Constitución Política de Colombia.

      Artículos [27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57), [373](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=466), [374](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=467), [653](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=813), [711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) y [745](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=922) del Estatuto Tributario.

      Artículo 29 del Decreto 3050 de 1997.

      Artículo 11 del Decreto 2649 de 1993.

      Circular Externa 115-006 de 23 de diciembre de 2009, expedida por la Superintendencia de Sociedades.

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

**Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Violación al debido proceso.**

El [artículo 711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887) del Estatuto Tributario establece de manera expresa que debe existir correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, pues el primer acto fija los límites de la revisión que realiza la Administración.

El hecho objeto de discusión en el requerimiento especial fue la falta de identificación de los ingresos declarados, pues la Administración consideró que el contribuyente no precisó cuáles correspondían a la remuneración pactada por la operación del contrato de mandato y cuáles pertenecían a la operación hotelera (ingresos recibidos para terceros).

Sin embargo, en la liquidación oficial de revisión se cuestionó la contabilidad del contribuyente por no registrar de una determinada forma los ingresos propios percibidos como mandatario y aquellos del mandante.

Así, mientras en el requerimiento especial se cuestionó la identificación de los ingresos en la contabilidad, en la liquidación oficial de revisión se cuestionó el registro contable, lo que constituyen hechos sustancialmente diferentes. En el requerimiento especial se señaló que los ingresos del mandante debían manejarse como ingresos para terceros, mientras que en la liquidación oficial se indicó que los ingresos del mandante debían registrarse como cuentas de orden.

**Violación del principio *in dubio contra fiscum***

La dificultad expresada por la DIAN para identificar en la contabilidad de la sociedad los ingresos del mandante y el mandatario sin representación, no puede interpretarse en contra de la actora, que es la mandataria, y por ende no es dable a la Administración, en virtud del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, presumir que todos los ingresos, costos y gastos son del mandante.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado (rad. 2589) cuando se presentan vacíos probatorios, las dudas deben resolverse a favor del contribuyente, más aún si, como en el caso concreto, se presentan a la Administración todos los soportes de los valores declarados.

En el mandato sin representación, el mandante no tiene la capacidad de exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas por quien ha contratado con el mandatario, de manera que los ingresos que recibe este no constituyen, ni pueden constituir ingreso tributario para el mandante.

Comoquiera que se trata de un mandato sin representación, la totalidad de los ingresos, costos y gastos de la operación hotelera le corresponden al mandatario. Al mandante solo le corresponden los resultados del negocio. Por esa razón, los ingresos no se llevaron a la cuenta de ingresos para terceros.

**Violación al debido proceso por indebida aplicación de la Circular Externa 115-006 de la Superintendencia de Sociedades**

La Circular Externa 115-006 expedida el 23 de diciembre de 2009 por la Superintendencia de Sociedades fue aplicada retroactivamente por parte de la Administración, pues se aplicó a una contabilidad iniciada el 1º de enero de ese año, y para un caso no previsto en esa circular, como es el mandato sin representación, donde el mandatario actúa a su propio nombre y no a nombre del mandante.

La referida circular se refiere a los contratos de administración delegada para actividades de construcción, que se ejecutan por cuenta y riesgo de quien contrata la obra, lo que difiere, en su esencia, de los contratos de mandato sin representación.

**Violación del debido proceso por indebida aplicación del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997**

El artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, sobre retención en la fuente en mandato, no determina cómo se deben registrar los ingresos recibidos para el mandante, ni los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de este. Solo dispone que se deben identificar en la contabilidad del mandante.

La identificación de los ingresos, costos y gastos del mandante en la contabilidad del mandatario se encuentra explicada en las liquidaciones mensuales del contrato de mandato, debidamente soportadas con los documentos correspondientes, dentro de los parámetros que determina la circunstancia que indica que el negocio se maneja todo a nombre del mandatario por tratarse de un mandato sin representación.

Los ingresos, costos y gastos que corresponden a la operación y los que corresponden solo al mandatario aparecen relacionados por centro de costo. Cuando el mandato es con representación o representativo, los ingresos, costos y gastos del negocio encargado se llevan en la cuenta de ingresos para terceros y es allí donde deberán contabilizarse.

Cuando el mandato es sin representación y, por tanto, todo el negocio se maneja a nombre del mandatario, los ingresos, costos y gastos se registran en las cuentas de balance del mandatario y al mandante le corresponde lo que se paga como resultado del negocio. Este es el caso de la actora.

En la investigación, la Administración encontró, debidamente soportado, el pago que se hizo al mandante por concepto de resultados del negocio, que corresponde al único valor que debía estar registrado e informado en la contabilidad del mandatario. No aparecen discriminados ingresos, costos o gastos para el mandante porque ninguno de ellos se recibió a su nombre, toda vez que lo que se ejecutó fue un contrato de mandato sin representación.

En el mandato sin representación no es posible facturar a nombre del mandante porque el mandatario lo representa frente a terceros. De manera coherente, tampoco se pueden registrar los ingresos como si fueran para terceros.

**Desconocimiento de los hechos económicos y la realidad económica**

El artículo 11 del Decreto 2649 de 1993 impone el cumplimiento de unos principios a quienes están obligados a llevar contabilidad, entre los que prima el del reconocimiento de la realidad económica de la actividad que desarrolla.

En el caso concreto, está probado que los ingresos, costos, gastos y retenciones declarados por Hoteles de los Héroes S.A. son reales. La Administración pudo comprobar la existencia de los costos de ventas declarados por $573.199.000, de gastos operacionales de administración por $2.934.343.000 advirtiéndose una inconformidad con la suma de $1.528.796.92, correspondiente a los excedentes de los propietarios, de los cuales se consideró que no tenían factura o documento equivalente.

También se comprobó la existencia de los gastos operacionales por ventas y las retenciones en la fuente, por la suma de $120.376.000, encontrándose una inconsistencia de $11.712.000.

Las personas que contrataron con Hoteles de los Héroes S.A., lo hicieron sin conocer la existencia del mandante. Por esta razón, hicieron sus pagos a la actora y le practicaron las respectivas retenciones.

La posición asumida por la DIAN, en el sentido de rechazar los ingresos, costos y gastos declarados por la demandante, desconoce la realidad económica y la naturaleza del contrato de mandato sin representación. Además, en el contrato de mandato sin representación se pactó que el mandante recibe del mandatario los excedentes de la operación, esto es, una cifra única y depurada, hecho que no cuestiona la DIAN.

La realidad económica de la actora es que explotó un negocio hotelero a su nombre pero por cuenta de un tercero y conforme al contrato suscrito con ese tercero le trasladó las ganancias del negocio y se reservó las ganancias para remunerar su trabajo y atender el pago de sus costos y gastos relacionados con la generación de la renta, pero no incluidos en la cuenta de operación de la actora.

**Omisión normativa. Desconocimiento del**[**artículo 27**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57)**del Estatuto Tributario**

De conformidad con lo dispuesto en el [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del Estatuto Tributario, los ingresos únicamente se entienden realizados cuando se hace el pago o cuando se extingue el derecho a exigirlo.

Tratándose de un contrato de mandato sin representación, en el que el mandante dispuso que el mandatario únicamente le entregara los excedentes de la operación, la realización del ingreso para el mandante se produce cuando el mandatario le paga el valor convenido en el contrato de mandato, correspondiente a los excedentes de la operación.

Por disposición del [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del Estatuto Tributario y conforme lo acordado en el contrato de mandato, el mandatario no podía registrar los ingresos como si fueran del mandante, comoquiera que la gestión consistía en pagar al mandante el excedente de la operación, luego de depurados los ingresos.

La actora, en su calidad de mandatario, actuó en forma debida, bajo el entendido que conforme el [artículo 27](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=57) del E.T en el mandato sin representación los dineros que recibe el mandatario no pueden constituir ingreso tributario para el mandate, porque este no tiene la capacidad de cobrarlos.

**Desconocimiento de las retenciones practicadas a Hoteles de los Héroes S.A.**

De acuerdo con lo dispuesto en el [artículo 374](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=467) del Estatuto Tributario, las retenciones que se incluyan en la liquidación oficial serán aquellas que le hayan certificado los retenedores.

En el trámite surtido ante la Administración, aparece el informe final de visita suscrito por un auditor y un revisor de la DIAN, en el que, respecto a las retenciones en la fuente para el período 2009, se indicó que revisados los certificados, se encontró una diferencia de $11.712.000 y frente a los demás valores declarados existe correspondencia con lo acreditado.

Las retenciones declaradas por la actora no fueron registradas por el mandante en la contabilidad y tampoco declaradas por él para el año gravable 2009, comoquiera que no fueron hechas a su nombre y las certificaciones de los retenedores se refieren al mandatario.

Por tratarse de un mandato sin representación, la actora, como mandataria, es quien mantiene la relación con los retenedores de manera directa y a quien los retenedores hacen los pagos y por ende, las retenciones.

Si las retenciones practicadas a Hoteles de Los Héroes S.A. no se abonan para el pago del impuesto de renta del período para el cual fueron retenidas y consignadas por los retenedores, se produciría un enriquecimiento sin causa a favor de la Administración.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn7" \o "):

Se demostró que los ingresos que le correspondían a la actora no eran otros que los provenientes del contrato de administración hotelera, debiéndose desconocer aquellos costos, gastos y retenciones que se registraron como propios en la contabilidad de la actora, y que debían ser registrados al mandante.

Los ingresos de la demandante se circunscribían a un porcentaje de las ventas netas y las utilidades, si las hubiere, por lo que no era dable registrar como propios los ingresos provenientes del contrato de administración hotelera, ya que estos correspondían al mandante, como tercero con mejor derecho.

Resultan indiferentes las expresiones utilizadas en los actos expedidos por la Administración, si se tiene en cuenta que hubo una misma estructura argumentativa en el requerimiento y la liquidación oficial, referida al tratamiento contable y tributario que debía darse a los ingresos, costos, gastos y retenciones provenientes del contrato de administración hotelera.

Para efectos tributarios y contables, no es relevante la representación en los contratos de mandato, ya que los ingresos provenientes del encargo deben tener un solo tratamiento, esto es, registrarse en la cuenta correspondiente a ingresos para terceros, y no hacer parte de los rubros que debe percibir el mandatario por el desarrollo de su labor.

Teniendo en cuenta las obligaciones que emanan del contrato de administración hotelera en el cual aparece como cesionaria la actora, el mandatario administra el hotel y transfiere el producto de dicha administración al mandante, recibiendo una remuneración por tal actividad, que consiste en sus ingresos. Estos se diferencian de los ingresos percibidos a nombre de terceros, por lo que deben estar debidamente acreditados en las cuentas contables correspondientes y no registrarse como propios.

Solo los costos y gastos relacionados directamente con los ingresos que provienen de la ejecución del contrato de administración hotelera deben ser declarados y reconocidos por la sociedad demandante.

Los ingresos de terceros deben entenderse como aquellos que se reciben en nombre de otro, reconociendo un mejor derecho del tercero sobre los mismos. La obligación principal de quien los recauda es transferirlos en su integridad a su legítimo dueño, sin que puedan hacer parte del patrimonio de quien los recibe inicialmente, en este caso el mandatario. Los costos y gastos tampoco pueden hacer parte del patrimonio del mandatario y deben verse reflejados directamente en la contabilidad del mandante.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 5 de agosto de 2015[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn8" \o "), resolvió i) declarar la nulidad de los actos demandados y la firmeza de la declaración privada y ii) negar la condena en costas. Las razones fueron las siguientes:

El requerimiento especial y la liquidación de revisión acusada guardaron la debida correspondencia, en cuanto se enmarcan en el desconocimiento de las mismas glosas y para ello se refirieron al indebido manejo de la contabilidad, que no permitía identificar los ingresos obtenidos por el mandante ni los pagos y retenciones efectuados por cuenta de este.

Los ingresos percibidos y las erogaciones derivadas de la actividad hotelera adelantada por la demandante, así como los gastos propios están registrados en la contabilidad de esta y se encuentran soportados, aspecto frente al cual la Administración no efectuó reparo.

Si bien la DIAN cuestiona la contabilidad de la sociedad por un indebido registro de los hechos económicos derivados del contrato de mandato, lo cierto es que tal circunstancia no tiene la virtud suficiente para justificar la disminución de los ingresos declarados y el rechazo de las erogaciones registradas, pues su modificación debe estar fundada en la ausencia de soportes que desvirtúen las sumas declaradas.

La revisión de la contabilidad por la Administración incluye no solo los libros de contabilidad, sino los demás documentos que la soportan, para verificar la exactitud de los activos, pasivos, ingresos, costos, deducciones y demás datos consignados en los registros contables.

Al estar demostrados los ingresos percibidos por causa de la actividad de operación hotelera, el reparto de la utilidad al mandante y al mandatario, así como los costos, gastos y deducciones relacionados con esta actividad y los propios de la sociedad demandante, no es dable su rechazo por parte de la Administración.

Los ingresos, costos y gastos relacionados con la ejecución del contrato de operación hotelera, y los ingresos y gastos propios de la sociedad se encuentran identificados, razón por la cual no procede su rechazo.

**Desconocimiento de las retenciones practicadas a Hoteles de Los Héroes S.A. por el año 2009**

La actora, en ejecución del contrato de mandato, actuó en nombre propio frente a terceros y fue a esta a quien se le efectuaron las retenciones, razón por la cual debe presentarlas en su declaración de renta del año gravable 2009, de conformidad con el artículo 14 del Decreto Reglamentario 1000 de 1997.

De acuerdo con el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, para efectos de que el mandante pueda declarar retenciones en la fuente, corresponde al mandante suministrarle la información de las retenciones efectuadas por su cuenta. Sin embargo, como en este caso las retenciones no fueron efectuadas por cuenta del mandante, sino en forma directa al mandatario, por causa del mandato sin representación, la Administración Tributaria no puede desconocer las retenciones que le realizaron los terceros con quienes contrató el mandatario.

No se condena en costas porque los asuntos tributarios son de interés público.

**RECURSO DE APELACIÓN**

**La parte demandada** interpuso recurso de apelación con fundamento en los siguientes argumentos[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn9" \o "):

En la solicitud de devolución del saldo a favor, Hoteles de Los Héroes incluyó de manera conjunta los ingresos derivados como mandatario y los generados al mandante, sin discriminar el porcentaje de cada uno, lo que llevó a la Administración a cuestionar los registros contables, pues solo debió incluir los ingresos que obtuvo como mandatario.

En los contratos de mandato con o sin representación, los ingresos del encargo se deben registrar únicamente en la cuenta de ingresos para terceros, que deben estar completamente diferenciados de los percibidos por el mandatario a título de remuneración, que son los ingresos propios.

La demandante solo podía declarar los ingresos provenientes del contrato de administración hotelera, bien sea que se trate de la remuneración básica o de la remuneración por incentivos. También debió declarar los costos y deducciones correspondientes para establecer la utilidad.

Conforme al artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, corresponde al mandatario registrar en su contabilidad los ingresos provenientes de la ejecución del contrato de administración.

De acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario debe expedir al mandante una certificación donde se consignen la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por un contador público o revisor fiscal.

Según los artículos [772](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960) y [773](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961) del Estatuto Tributario, la contabilidad obra como prueba a favor del contribuyente siempre y cuando se lleve en debida forma. En el caso, en la contabilidad de la demandante no se reflejaban los movimientos de ventas, compras y los comprobantes que respaldaran los ingresos propios y no de terceros.

Los soportes allegados por el contribuyente fueron tenidos en cuenta por la DIAN hasta el monto de sus costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos, separándolos de los del tercero, que no afectan la declaración de renta del contribuyente.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn10" \o ").

La **parte demandada**reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn11" \o ").

El **Ministerio Público**no emitió concepto.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandada, la Sala establece la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por HOTELES DE LOS HÉROES S.A por el año gravable 2009. En concreto, se determina:

(i) Si procede o no determinar como ingresos brutos la suma de $526.468.000; si corresponden a ingresos recibidos por la actora como mandatario, en desarrollo de un contrato de mandato sin representación celebrado con el Edificio Hotel Chile INN, como mandante.

(ii) Si procede o no el rechazo total de los costos, deducciones y otras retenciones declaradas, porque supuestamente corresponden al mandante.

**1. Cuestión Preliminar**

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que fue ponente de la Sala que dictó la sentencia apelada. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del proceso. No se designa conjuez que la reemplace porque existe cuórum para decidir (artículo 128 CPACA)

**2. Hechos probados**

2.1 Entre la Copropiedad Chile Inn P.H. y Hoteles 127 Avenida S.A se celebró un contrato de operación hotelera”[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn12" \o ")

2.2 El 23 de junio de 2007, Hoteles 127 Avenida S.A. cedió el contrato de operación hotelera a Hoteles Los Héroes S.A., la actora, a partir del 1º de julio de 2007.[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn13" \o ") De las cláusulas del contrato de mandato se destaca lo siguiente:

|  |  |
| --- | --- |
| **Objeto** | **CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN HOTELERA.****[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn14" \o ")** |
| ***CLÁUSULA CUARTA: OBJETO:****El objeto del presente contrato lo constituye el encargo que el PROPIETARIO hace al OPERADOR para que ADMINISTRE, bajo su exclusiva dirección y responsabilidad, con toda autonomía administrativa, dentro de los parámetros del presente texto El HOTEL CHILE INN.* |
| **Duración** | ***CLÁUSULA SEXTA:****(…) Durará por DIEZ (10) años contados a partir de la fecha en que se consolide el balance inicial de operación y se prorrogará, a su vencimiento, por períodos de CINCO (5) años.* |
| **Conceptos relevantes** | ***CLÁUSULA SEGUNDA: DEFINICIONES (…)***    ***2.18 REMUNERACIÓN DEL OPERADOR:****Constituye la contraprestación del OPERADOR por los servicios que preste en desarrollo del presente contrato, contraprestación que se conviene en términos de participación porcentual sobre las VENTAS NETAS y sobre la UTILIDAD ANTES DE CARGOS FIJOS en dos categorías:*    ***BÁSICA O DE GESTIÓN Y POR INCENTIVOS***    ***2.18.1- REMUNERACIÓN BÁSICA O DE GESTIÓN:****Es aquella que el operador recibirá con el objetivo de incluir al Hotel en sus programas corporativos de mercadeo y ventas, en los Sistemas Integrados de Gestión y en los sistemas de reservas de GHL Hoteles y se calculará como un porcentaje fijo sobre las ventas netas.*  ***2.18.2- REMUNERACIÓN POR INCENTIVOS:****Es aquella que el operador percibirá solo en tanto que la operación haya producido utilidades y corresponderá a un porcentaje sobre el saldo consolidado mensual de las UTILIDADES ANTES DE CARGOS FIJOS.*  *[…]*    ***2.22 UTILIDAD DEL PROPIETARIO:****La constituye la diferencia positiva que resulte al restar de la UTILIDAD ANTES DE CARGOS FIJOS o G.O.P. los CARGOS FIJOS descritos en el numeral 2.5 anterior y a la remuneración del OPERADOR.*    *De esa utilidad EL OPERADOR pagará los pasivos que se hayan generado a su favor y a cargo del PROPIETARIO.*    *Adicionalmente el operador nutrirá el fondo de RESERVAS CONTRACTUALES de esas mismas utilidades.*  *(…)* |
| **Facultades del operador** | ***CLÁUSULA SÉPTIMA:***    *7.1 El OPERADOR en desarrollo de su gestión tendrá libertad y autonomía para establecer las condiciones de la administración del HOTEL, la que incluye libertad en la admisión de los clientes, fijación y cobro de las tarifas según las normas de la autoridad competente, si existieren y fueren aplicables, manejo y orientación de la política laboral del personal vinculado al HOTEL (admisión, salarios, prestaciones y liquidaciones de contratos de los empleados, entre otras), apertura y utilización de cuentas corrientes, celebración de contratos civiles o comerciales relacionados con el alojamiento, la promoción o publicidad del HOTEL y la prestación de los servicios de habitaciones, bar, restaurante y servicios complementarios de telefonía, lavandería, etc.,*    ***PARÁGRAFO:****Las obligaciones laborales tales como salarios, prestaciones sociales, vacaciones, intereses a las cesantías, beneficios, aportes de ley, etc serán cargadas a la operación del HOTEL.*    *7.2 EL OPERADOR ejecutará, bajo su exclusiva responsabilidad todas las actividades relacionadas con la ACTIVIDAD HOTELERA. En consecuencia, el OPERADOR será el único obligado frente a terceros por el desarrollo de la mencionada actividad. Dicha autonomía se extiende a cualquier exoneración a cargo del PROPIETARIO, ya sea de carácter civil, laboral, penal o comercial.* |
| **Remuneración del operador** | ***CLÁUSULA DÉCIMA TERCERA: REMUNERACIÓN DEL OPERADOR:***    ***13.1 REMUNERACIÓN BÁSICA O DE GESTIÓN:****El operador recibirá como remuneración básica o de gestión**la suma equivalente al 2% de las ventas mensuales, que se destinará a incluir al hotel en los programas corporativos de mercadeo y ventas, en los Sistemas de Gestión Integrados y en los sistemas de reservas de GHL HOTELES.*  ***13.2 REMUNERACIÓN DE INCENTIVO:****El operador recibirá como remuneración de incentivo una suma equivalente a un porcentaje sobre la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.) en los términos del numeral 2.10, de acuerdo a la siguiente escala:*    *13.1. Si la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.) del HOTEL durante el mes fuere menor al 25% una cantidad de dinero equivalente al 15% de la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.)*  *13.2. Si la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.) del HOTEL durante el mes fuere menor al 25% y menor al 30% una cantidad de dinero equivalente al 16% de la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.)*  *13.3 Si la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.) del HOTEL durante el mes fuere mayor o igual al 30% y menor al 35% una cantidad de dinero equivalente al 17% de la UTILIDAD BRUTA OPERACIONAL (G.O.P.)*  *[…]*  ***PARÁGRAFO:****EL OPERADOR se pagará su participación en las mismas fechas y oportunidades señaladas en ese contrato para el pago de utilidades del PROPIETARIO.* |
| **Liquidación de Utilidades** | ***CLÁUSULA DÉCIMA CUARTA: LIQUIDACIÓN DE UTILIDADES:***    *14.1 Las utilidades que produzca el establecimiento hotelero según lo establecido en la cláusula 2.22 anterior, de conformidad con el Estado de Resultados correspondiente a cada ejercicio anual, después de pagar la participación del OPERADOR, pertenece en su totalidad al PROPIETARIO.* |

2.4 En la declaración de renta del año gravable 2009[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn15" \o "), presentada el 9 de abril de 2010, la sociedad HOTELES LOS HÉROES S.A., declaró ingresos brutos por **$4.771.409.000** e ingresos netos por **$4.766.256.000**. También declaró un total de costos por **$573.199.000,**untotaldeducciones por**$4.172.205.000**yretenciones por **$119.990.000.**

2.3 Actas de visita:

**- El 13 de septiembre de 2010,** la División de Gestión de Fiscalización para personas Jurídicas y asimiladas de la DIAN visitó las oficinas de Hoteles de Los Héroes S.A. con el fin de llevar a cabo las verificaciones respectivas, conforme al auto de verificación tributaria Nº 32240010002283 de 20 de agosto de 2010. En el acta suscrita, se consignó lo siguiente[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn16" \o "):

“[…] El contribuyente manifiesta que forma parte del Grupo GHL Hoteles y que opera el hotel mediante la firma Hoteles de Los Héroes S.A.

El inmueble no es propiedad de Hoteles de Los Héroes S.A., sino que corresponde a la copropiedad horizontal Edificio Hotel Chile Inn.

Entre la copropiedad mencionada y Hoteles de Los Héroes S.A. existe un contrato de mandato sin representación, y en contraprestación por la operación del hotel, se genera una remuneración que está establecida en el contrato de mandato.

**Mandante:** Copropiedad horizontal Edificio Hotel Chile Inn.

**Mandatario:** Hoteles de Los Héroes S.A.

Actualmente se registran todos los ingresos, costos, gastos y retenciones en una sola contabilidad que corresponde a Hoteles de Los Héroes S.A. sin discriminar cuáles ingresos son recibidos para los terceros. (copropiedad horizontal Edificio Hotel Chile Inn-Contrato de operación hotelera).

Hoteles de Los Héroes S.A. no certifica a final de año, al mandante los ingresos, costos, gastos y retenciones, solamente certifica los excedentes del negocio.

Adicionalmente se levanta acta de libros.

Se solicita certificación firmada por revisor fiscal de los ingresos obtenidos por concepto del contrato de mandato con la Copropiedad horizontal Edificio Hotel Chile Inn, durante el año gravable 2009.”

- El acta suscrita el **23 de septiembre de 2010**, con ocasión del auto de Verificación Nº 322402010002283 de 20 de agosto de ese año, respecto a la contabilidad de la demandante, señaló lo siguiente[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn17" \o "):

**“PREGUNTA:** Sírvase indicar en qué cuenta contable se encuentran registrados los ingresos propios correspondientes a la remuneración pactada en el contrato de operación hotelera y su correspondiente cesión.

**RESPUESTA:** El contribuyente factura el 100% de los ingresos correspondientes a la actividad hotelera, que incluye:

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Cuenta** |  |  | **Concepto** |  |  | **Valor ($)** |
| 41400501 |  |  | Alojamiento |  |  | 3.683.963.070 |
| 41400502 |  |  | Alimentos |  |  | 821.322.828 |
| 41400503 |  |  | Licores y cigarrillos |  |  | 22.244.464 |
| 41400504 |  |  | Otros servicios huésped |  |  | 42.146.360 |
| 414095 |  |  | Actividades conexas |  |  | 183.213.924 |
| 4175 |  |  | Devoluciones vtas |  |  | 5.153.478 |
| 4210 |  |  | Financieros |  |  | 8.818.595 |
| 4250 |  |  | Recuperaciones |  |  | 381.186 |
| 4255 |  |  | Indemnizaciones |  |  | 520.665 |
| 4265 |  |  | Ingresos ejercicios ant. |  |  | 7.309.987 |
| 4295 |  |  | Diversos |  |  | 1.487.523 |
|  |  |  | **TOTAL INGRESOS** |  |  | **4.766.255.125** |

En actividades conexas incluye: alquiler de equipos audiovisuales, salones, fotocopias, fax. En la cuenta 41409513 Reembolso de servicios prestados están ingresos por: servicios de capacitación, asistencia técnica prestados a otros establecimientos entre ellos hoteleros.

Como se observa de la discriminación anterior, la actora registra el 100% de los ingresos correspondientes a la actividad hotelera, mas no discrimina o identifica específicamente la remuneración pactada, en el contrato de operación hotelera correspondiente a lo establecido en las cláusulas 2.18 y cláusula décimo tercera del contrato de operación hotelera suscrito entre Hoteles 127 Avenida S.A. y la Copropiedad Chile INN P.H. y su correspondiente cesión suscrita entre Hoteles 127 Avenida S.A. y Hoteles de Los Héroes S.A., argumentando que esa deviene de la depuración que aplican de los costos y gastos, entre ellos, los girados a los copropietarios.

[…]”

2.4 Informe de auditoría: El informe de auditoría externa realizado por Howarth Colombia reflejó un estado de resultados comparativo por los años gravables 2008 y 2009. En dicho estado de resultados aparece la remuneración percibida por Hoteles de Los Héroes S.A., en ejecución del contrato de mandato de operación hotelera, por el año 2009 por $526.468.000.[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn18" \o ")

2.5 Prueba pericial: Con la demanda se aportó dictamen pericial[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn19" \o ") rendido por una contadora pública, el cual fue complementado en el período probatorio[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn20" \o "). De las conclusiones del dictamen se destaca lo siguiente:

“[…] los resultados del año 2009 se resumen en el informe denominado RENDIMIENTOS OPERACIONALES –ESTADO DE RESULTADOS CONDENSADO (anexo 99.27), cifras tomadas de la contabilidad de la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A., observando los siguientes conceptos y valores:

**RENDIMIENTOS OPERACIONALES –ESTADO DE RESULTADOS CONDENSADOS HOTEL DE LOS HÉROES**

|  |  |
| --- | --- |
| Ingresos-ventas departamentales: (habitaciones, alimentos y bebidas, telecomunicaciones, otros servicios al huésped, otros ingresos generales, otros ingresos de alimentos y bebidas y parqueadero) | $ 4.682.776.687 |
| Total costos y gastos por departamentos (Habitaciones, alimentos, bebidas, teléfono y lavandería) | $ (1.293.635.497) |
| Utilidad departamental | $ 3.389.141.190 |
| Total gastos no distribuidos administración, sistemas, recursos humanos, mercadeo, mantenimiento, agua, luz, fuerza. | $ (1.197.650.041) |
| Utilidad antes de cargos fijos | $ 2.191.491.149 |
| Cargos fijos | (136.225.737) |
| Utilidad antes de remuneración | $ 2.055.265.412 |
| Remuneración operador | **$ ( 526.468.491)** |
| Utilidad Operacional propietarios | $ 1.528.796.920 |
|  | |
| **REMUNERACIÓN OPERADOR** | **$ 526.468.491** |
| Gastos con cargo al operador: Gastos personal, honorarios, alquileres, servicios, mantenimiento, gastos de viaje | $ (517.453.825) |
| Utilidad contable | **$ 9.014.666** |
| […]” | |

**3. Determinación de ingresos brutos y netos por $526.468.000**

Según la Administración, no podían tenerse los ingresos declarados por la demandante, porque solo pueden registrarse como ingresos propios los recibidos por el mandatario por concepto de la remuneración pactada por la operación del contrato de mandato.

En el informe de auditoría externa al estado de utilidad bruta operacional (resultados) de los años 2008 y 2009 de Hoteles de los Héroes S.A., se indicó que la remuneración del operador, por el año gravable 2009 fue de $526.468.000, por lo que la DIAN considera que no se deben tener en cuenta los ingresos que superan esa suma.

Señala la entidad apelante que la actora debió declarar solamente los ingresos generados por su actividad, sin incluir los valores que corresponden a terceros, en este caso el mandante, so pretexto de haber suscrito un contrato de mandato sin representación.

Afirma la DIAN que los ingresos de terceros deben entenderse como los ingresos que se reciben en nombre de otro, reconociendo de esta manera un mejor derecho del tercero sobre los mismos, razón por la que, tanto los ingresos como los costos y gastos asociados deben verse reflejados directamente en la contabilidad del mandante.

Tal como lo indica la Administración, la demandante debió incluir en su declaración de renta solo los ingresos propios, esto es, los que recibió como mandatario por concepto de remuneración, en virtud de la ejecución del contrato de mandato suscrito con la sociedad Hotel Chile INN.

De acuerdo con lo establecido en las cláusulas 2.18, 13.1 y 13.2 del contrato de mandato, la remuneración del operador*“constituye la contraprestación del OPERADOR por los servicios que preste en desarrollo del presente contrato, contraprestación que se convierte en términos de participación porcentual sobre las VENTAS NETAS y sobre la UTILIDAD ANTES DE CARGOS FIJOS en dos categorías: BÁSICA O DE GESTIÓN Y POR INCENTIVOS”.*Es decir que, el operador, Hoteles de Los Héroes S.A. recibió ingresos por la remuneración específicamente pactada en el contrato de operación hotelera.

Si bien de lo dispuesto en la cláusula 7.2 del contrato de mandato se advierte que el contrato de administración hotelera es un mandato sin representación en el cual el operador ejecutó, bajo su exclusiva responsabilidad, todas las actividades relacionadas con la actividad hotelera y es el único obligado frente a terceros por el desarrollo de la mencionada actividad, debe recordarse que *“en las relaciones entre el mandante y el mandatario, éste siempre actúa en nombre y representación del mandante, aunque frente a terceros oculte tal calidad.”*[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn21" \o ")

Así las cosas, aunque se trate de un contrato de mandato sin representación, los ingresos del mandatario deben corresponder, estrictamente, a la retribución por actividad comercial que desarrolla, que es *“la programación, estudio, proyección, promoción, administración y ejecución de empresas que se dediquen a cualquier tipo de actividad lícita relacionada directa o indirectamente con la empresa hotelera, sea en la prestación directa del servicio de hospedaje o en la implementación de servicios complementarios, de administración hotelera, la recreación, de turismo, de alimentación, de restaurante o de alojamiento, asumiendo la posición que la ley permita en cada caso concreto”****[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn22" \o ")****;*que para el año gravable 2009 se materializó en la ejecución del contrato de mandato para la administración hotelera, suscrito con la Coopropiedad (Sic) Chile INN P.H., en calidad de mandante.

De esa manera, Hoteles de Los Héroes S.A. debió registrar en las partidas correspondientes el valor recibido por remuneración por la operación, sin incluir las utilidades del mandante.

Sobre los ingresos recibidos por Hoteles de Los Héroes S.A., por su actividad como mandatario, en el dictamen aportado y posteriormente ampliado, la perito rindió concepto en los siguientes términos[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn23" \o "):

*“[…] La firma de Auditores HORWART COLOMBIA, presentó a la COPROPIEDAD el respectivo informe de AUDITORÍA del establecimiento de Comercio Hotelero, donde muestra en el Estado de Resultados de ese negocio en particular: Ingresos Operacionales, menos costos y gastos por departamentos, menos gastos no distribuidos, arrojando la utilidad antes de cargos fijos $2.191.492.000, menos cargos fijos $ 136.226.000, resultando utilidad para el propietario y para el operador de $ 2.055.265.412.****La remuneración del operador es de $526.468.000******[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn24" \o ")****[…]*

Por tanto, los ingresos liquidados al operador HOTELES DE LOS HÉROES S.A, por concepto de remuneración, fueron de **$526.468.000**, que corresponden a la utilidad inicial en la explotación económica del hotel, liquidada conforme lo pactado en la cláusula décimo tercera del contrato de mandato. Es de anotar que no se discute en el proceso que el valor en mención corresponde a la remuneración de la demandante.

En ese orden, prospera frente a este cargo el recurso de apelación de la DIAN y se revoca la decisión del Tribunal en el sentido de reconocer la totalidad de los ingresos registrados en la declaración de renta del año 2009. En consecuencia, se mantienen los actos demandados en cuanto determinan a la actora unos ingresos brutos y netos por $526.468.000.

**4. Rechazo de costos por $573.199.000.**

En el recurso de apelación, la DIAN manifiesta que debe mantenerse el rechazo de los costos por valor de **$573.199.000**, pues la demandante no acreditó la causación de costos propios y debió excluir de su declaración los costos que correspondían al mandante.

En cuanto a la procedencia de los costos, el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn25" \o ") condiciona su procedencia a la presentación de la factura o documento equivalente, exigiendo específicamente que la factura debe cumplir los requisitos señalados en los literales a), b), c), d), e), f) y g) del [artículo 617](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) del Estatuto Tributario[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn26" \o ")*.*

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el [artículo 618](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762) del Estatuto Tributario, que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

De acuerdo con la Sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn27" \o ") que declaró exequible el [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del Estatuto Tributario, la exigencia probatoria de la norma para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente, implica que se debe presentar la factura o el documento equivalente que los soporte con el cumplimiento de los requisitos de los artículos [617](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761) literales b), c), d), e) y g) y [618](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762) del Estatuto Tributario.

Sobre la identificación y registro de los costos y gastos en la contabilidad del mandatario, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 dispuso lo siguiente:

***“Artículo******29. Retención en la fuente en mandato.****En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.*

*Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo consagrado en el Decreto 700 de 1997 y demás normas concordantes que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.*

*El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste.” (Destaca la Sala)*

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 dispone lo siguiente:

***«Art. 3°. Facturación en mandato.****En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.*

*La factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.*

*Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.*

*Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tengan derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.*

*En el caso de las devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.*

*El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante». (Destaca la Sala)*

De acuerdo con la normativa citada, el mandatario debe informar al mandante los costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente asociadas a la ejecución del contrato de mandato, cifras que deben estar plenamente identificadas y diferenciadas en la contabilidad del mandatario. Así, le corresponde al mandante declarar los ingresos, costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones propios, certificados por el mandatario.

En el caso *sub examine,*se observa que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial Nº 322402010000204 de 23 de noviembre de 2010, entre estas, la que rechazó los costos por la suma de $573.199.000, por las razones que se transcriben a continuación[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn28" \o "):

*“En la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios año gravable 2009, el contribuyente declara costo de ventas por valor de $573.199.000; sin embargo, de la información que reposa en el expediente y de lo manifestado por el contribuyente en acta de visita de fecha 23 de septiembre de 2010, (folios 432 al 434) no se puede establecer con claridad el costo asociado directamente con la generación de los ingresos propios, es decir de la remuneración pactada en el contrato de operación hotelera, ya que la totalidad de los costos (por Ingresos Propios y por Ingresos de Terceros) fueron registrados indistintamente en la cuenta 61.*

*Así las cosas, se desconoce el valor total declarado en el renglón 4 “Costo de Ventas” el cual quedará en CERO pesos ($0), por corresponder a Costos en cabeza de terceros distintos del Hotel de Los Héroes S.A., para este caso, los costos corresponden al Mandante y no al Mandatario de acuerdo con lo establecido en el Artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 y Artículo 3 del Decreto 1514 de 1998”.*

Adicionalmente, en el acta de visita suscrita el 23 de septiembre de 2010, se lee que la representante legal y la contadora de Hoteles de Los Héroes S.A. informaron a la DIAN lo siguiente[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn29" \o "):

***“Pregunta:****Sírvase indicar en qué cuentas o centros de costo, se reflejan los costos y gastos necesarios para la generación del ingreso o remuneración pactada en el contrato de operación hotelera y si los mismos están separados y claramente identificables dentro de la contabilidad, de los costos y gastos de la operación hotelera propiamente dicha.*

***Respuesta:****Los costos y gastos del operador hotelero están registrados en las cuentas contables Gastos Operacionales de Administración (51), Gastos Operacionales en Ventas (52), Gastos No Operacionales (53) Impuesto de Renta (54) y costo de ventas y prestación de servicios cuenta (61) las que son objeto y participan de la depuración arriba mencionada, es decir, de la totalidad de los costos y gastos declarados y aplicados a la actividad hotelera y objeto social de la compañía, indistintamente de si se trata de la actividad u operación hotelera o del costo asociado a la remuneración pactada en el contrato por la estructura del plan de cuentas.”*

En el registro contable del libro mayor y balances (mayor legal con corte a 31 de diciembre de 2009)[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn30" \o "), Hoteles de Los Héroes S.A. registró en la cuenta 6140 COSTOS DE VENTAS –costo de ventas y prestación de servicios – hoteles y restaurantes, la suma de $573.198.785,47. Sin embargo, tal como se indica en la visita de verificación practicada por la Administración, la demandante no identificó la parte de ese valor asociada a su actividad productora de renta y tampoco allegó los soportes contables que acreditan la causación de los costos declarados.

Así, comoquiera que el rechazo de los costos se produjo porque la demandante no desplegó actividad probatoria para demostrar la realidad de las operaciones que registró como costos, máxime si no existe claridad entre los costos propios de la actividad hotelera y los derivados de la ejecución del contrato de mandato a cargo del mandatario, el rechazo oficial de todos los costos declarados por la actora se encuentra ajustado al [artículo 771-2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957) del E.T.

En consecuencia, es procedente modificar la sentencia de primera instancia, en el sentido de rechazar la totalidad de los costos incluidos en la declaración de renta del año 2009 ($573.199.000)

**5. Rechazo de deducciones por $4.172. 205.000**

**5.1. Rechazo de gastos por operacionales de administración por $2.934.343.000.**

Estima la DIAN que no procede la aceptación de los gastos operacionales de administración declarados toda vez que de la contabilidad de la demandante no es posible establecer con claridad los gastos asociados directamente con la generación de los ingresos propios.

Sobre los gastos con cargo al operador (la actora), en la prueba pericial, que no fue controvertida por la DIAN, se informó lo siguiente[[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn31" \o "):

*“*[…] los resultados del año 2009 se resumen en el informe denominado RENDIMIENTOS OPERACIONALES –ESTADO DE RESULTADOS CONDENSADO (anexo 99.27), cifras tomadas de la contabilidad de la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A., observando los siguientes conceptos y valores:

**RENDIMIENTOS OPERACIONALES –ESTADO DE RESULTADOS CONDENSADO HOTEL DE LOS HÉROES**

|  |  |
| --- | --- |
| “[…] | |
| **REMUNERACIÓN OPERADOR** | **$ 526.468.491** |
| **Gastos con cargo al operador:** Gastos personal, honorarios, alquileres, servicios, mantenimiento, gastos de viaje | $ (517.453.825) |
| Utilidad contable | **$ 9.014.666** |
| […]” | |

*“1.2. Revisado el informe de rendimientos operacionales-Estado de Resultados Condensado (cuadro anterior) HOTELES DE LOS HÉROES S.A. y el Informe de Auditoria externa HORWARTH COLOMBIA, por el año gravable 2009 se observa que existe una diferencia con este último (anexo 99.24 a 99.26), porque determina de los resultados del Establecimiento de Comercio Hotelero “Remuneración Operador” o Utilidad del operador en la suma de $526.468.491, confundiendo los resultados de la operación hotelera en el establecimiento de comercio con los resultados de la sociedad operadora y por ello dejando sin reconocer en la liquidación de cuentas del establecimiento hotelero que se presentaron a los propietarios de la COPROPIEDAD CHILE INN P.H., los costos y gastos propios de la Sociedad Hotelera asociados a su objeto social, que no aparecen restados de los ingresos del negocio hotelero, para obtener el valor de la utilidad del operador que es distinta de su remuneración.*

*(…)*

*3. Como resultado de este estudio y revisada la contabilidad de la sociedad HOTELES DE LOS HÉROES S.A. se concluye que los costos y gastos de la sociedad por el año 2009, que no están relacionados con la ejecución del contrato de operación hotelera suscrito entre HOTELES DE LOS HÉROES S.A. y la COPROPIEDAD CHILE INN P.H., [en el informe de auditoría de Howarth Colombia], corresponde a la suma de QUINIENTOS DIECISIETE MILLONES CUATROCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL OCHOCIENTOS VEINTICINCO PESOS MCTE ($517.453.825), los cuales se detallan a continuación:*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **CUENTA** | **NOMBRE** | **VALOR** |
| 5105 | GASTOS DE PERSONAL | 11.671.864 |
| 5110 | HONORARIOS | 7.472.100 |
| 5120 | ARRENDAMIENTOS | 97.200.000 |
| 5135 | SERVICIOS | 98.611.749 |
| 5145 | MANTENIMIENTO | 122.216.798 |
| 5155 | GASTOS DE VIAJE | 9.474.227 |
| **5235** | **SERVICIOS** | **170.807.087** |
|  | **TOTAL GASTOS CON CARGO AL OPERADOR** | **517.453.825** |
| […]” | | |

De acuerdo con el informe pericial, que no fue objetado por la DIAN, la demandante acreditó gastos operacionales por valor total de **$517.453.825**que *“corresponden a gastos de personal administrativo, honorarios de revisoría fiscal, alquileres, servicios, mantenimiento y gastos de viaje, que se encuentran debidamente registrados en la contabilidad por centro de costos de HOTELES DE LOS HÉROES S.A. (anexo 99.28 a 99.33), soportados entre otros, por contratos de trabajo, planillas de nómina, comprobantes de pagos de nómina, pagos de aportes parafiscales, seguridad social, facturas por concepto de honorarios de revisor fiscal y sus respectivos comprobantes de cancelación, pago por servicios, mantenimiento y gastos de viaje, lo cual fue debidamente verificado (anexos 100 a 150)”****[[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn32" \o ")***

Ahora bien, conforme el número de cuenta con el que se registraron contablemente los gastos, es claro que la demandante incurrió en gastos operacionales de administración por **$ 346.646.738****[[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn33" \o ").**Lo anterior, porque del valor total de gastos que dictaminó la perito **($517.453.825),** se deben sustraer los gastos por servicios de la cuenta 5235 **($170.807.087),** que corresponden a gastos operacionales de ventas[[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn34" \o ").

Así, deben aceptarse como gastos operacionales de administración $346.646.738, pues la sociedad logró demostrar que incurrió en estos.

Por tanto, hay lugar a modificar la sentencia para reconocer en la declaración de renta del año 2009 presentada por la demandante, gastos operacionales de administración por**$346.646.738**.

**5.2**.**Rechazo de gastos operacionales de ventas por $1.197.586.000.**

En similar sentido, la DIAN insiste en que se debe desconocer en su totalidad el valor consignado por la demandante en la partida de gastos operacionales de ventas de $1.197.586.000, toda vez que corresponden al mandante y no al mandatario.

Del cuadro citado en el numeral anterior, extraído del dictamen pericial, advierte la Sala que Hoteles de Los Héroes S.A. registró en la cuenta contable 5235, gastos operacionales de ventas asociados a su actividad por **$170.807.087**, por concepto de servicios.

Encontrándose demostrada la ocurrencia de gastos operacionales de ventas por $170.807.087, corresponde aceptar la partida respectiva por ese monto. Por esta razón, se modificará la sentencia apelada para aceptar en la declaración de renta del año 2009 de la demandante, gastos operacionales de administración por **$170.807.087**, la diferencia frente al valor rechazado ($1.197.586.000), no está acreditada como gastos de la actora ($1.026.778.913).

**5.3. Rechazo “otras deducciones” por $40.276.000**

Para la procedencia de las deducciones, al igual que los costos, es necesario que se encuentren demostradas por medio de documentos idóneos.

La Sala encuentra que la actora no soportó las “otras deducciones” declaradas, mediante documentos idóneos con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad o mediante pruebas supletorias. Además, en las respuestas a los actos de la Administración se limitó a insistir en que los registros contables se ajustaban a la figura del mandato sin representación, por lo que se sustrajo de acreditar la relación de los valores registrados en la declaración de renta de 2009, con el desarrollo de la actividad ejecutada como mandatario.

**5.4. Rechazo de “otras retenciones” por la suma de $119.990.000**

Al referirse a la retención en la fuente en el contrato de mandato, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 señaló que para efectos fiscales *<<El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste>>.*

En armonía con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, en el contrato de mandato las facturas deben ser expedidas por el mandatario y, en los eventos en que este adquiera bienes y servicios en desarrollo del contrato de mandato, se expiden a su nombre y no a nombre del mandante quien, por su parte, <*<declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario>>.* Para ello, el artículo exige que la certificación esté avalada por contador público o por revisor fiscal, según el caso, y que dicha certificación consigne los conceptos constitutivos de costos, deducciones o impuestos descontables, con su respectiva cuantía.

En el caso concreto, la DIAN rechazó la suma de $119.990.000 que Hoteles de Los Héroes incluyó en su declaración de renta del año 2009, en la partida “otras retenciones”, por considerar que de la información que reposa en el expediente y de lo manifestado por el contribuyente en acta de visita de 23 de septiembre de 2010, las retenciones en la fuente corresponden a la operación hotelera, por lo que pertenecen al mandante. Es decir, a la Copropiedad Chile Inn P.H. y no al mandatario, de acuerdo con los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 3 del Decreto 1514 de 1998.

En el acta de visita suscrita de 23 de septiembre de 2010, por la representante legal y la contadora de Hoteles de Los Héroes S.A. se informó lo siguiente a la Administración:

*“[…]****Pregunta:****¿El mandante le practicó retención en la fuente sobre los ingresos generados por la remuneración pactada en el contrato de operación hotelera al mandatario, entendiendo por mandante a la copropiedad Chile INN PH y por mandatario del contrato de operación hotelera a Hoteles de Los Héroes S.A.?*

***Respuesta:****No. Es el operador hotelero (mandatario) Hoteles de Los Héroes S.A. quien practicó la retención en la fuente a los copropietarios al momento de girar los excedentes de la explotación económica del establecimiento de comercio.”*

La demandante declaró como retenciones en la fuente, año gravable 2009, las que le fueron practicadas dentro de la operación hotelera en representación del mandante. Sin embargo, en aplicación de los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, Hoteles de Los Héroes S.A. no debió incluir tales valores en su declaración de renta, sino certificar al mandante las retenciones practicadas para que fueran declaradas y solicitadas por este.

Adicionalmente, la demandante no acreditó que se le hubiera practicado retención en la fuente sobre la remuneración pactada en el contrato de operación hotelera.

En ese orden, ante la falta de prueba que acredite que a Hoteles de Los Héroes se le practicó retención en la fuente sobre la remuneración obtenida por su gestión, se torna ajustada a derecho el rechazo de la glosa por parte de la Administración, y en ese sentido se mantiene la glosa y se revoca la decisión apelada, que aceptó las retenciones.

En resumen, se impone revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se tiene como liquidación a cargo de la actora, la que practica la Sala, así:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **IMPUESTO SOBRE LA RENTA - AÑO 2009** | | | |
| **CONCEPTO** | **LIQ PRIVADA** | **L.O.R.** | **C. DE E.** |
| TOTAL GASTOS DE NOMINA | 805.804.000 | 805.804.000 | 805.804.000 |
| APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL | 128.480.000 | 128.480.000 | 128.480.000 |
| APORTES AL SENA, I.C.B.F., CAJAS E COMPENSACIÓN | 53.213.000 | 53.213.000 | 53.213.000 |
| EFECTIVO, BANCOS, CTAS. BCOS. INVERS. MOBILIARIAS CTAS. COBRAR | 128.835.000 | 128.835.000 | 128.835.000 |
| CUENTAS POR COBRAR CLIENTES | 1.398.388.000 | 1.398.388.000 | 1.398.388.000 |
| ACCIONES Y APORTES (SOC. ANON. LTDAS., ASIMILADAS) | 0 | 0 | 0 |
| INVENTARIOS | 16.319.000 | 16.319.000 | 16.319.000 |
| ACTIVOS FIJOS | 0 | 0 | 0 |
| OTROS ACTIVOS | 264.856.000 | 264.856.000 | 264.856.000 |
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | 1.808.398.000 | 1.808.398.000 | 1.808.398.000 |
| PASIVOS | 1.772.067.000 | 1.772.067.000 | 1.772.067.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LÍQUIDO/LÍQUIDO NEGATIVO | 36.331.000 | 36.331.000 | 36.331.000 |
| INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES | 4.752.891.000 | 526.468.000 | 526.468.000 |
| INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES | 9.699.000 | 0 | 0 |
| INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS | 8.819.000 | 0 | 0 |
| **TOTAL INGRESOS BRUTOS** | **4.771.409.000** | **526.468.000** | **526.468.000** |
| **DEVOLUCIONES, DESCUESTOS (SIC)Y REBAJAS** | **5.153.000** | **0** | **0** |
| INGRESOS NO CONSTITUTIVOS DE RENTA NI GANACIA (SIC) OCASIONAL | **0** | **0** | **0** |
| **TOTAL INGRESOS NETOS** | **4.766.256.000** | **526.468.000** | **526.468.000** |
| COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE) | 573.199.000 | 0 | 0 |
| **TOTAL COSTOS** | **573.199.000** | **0** | **0** |
| GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN | 2.934.343.000 | 0 | 346.647.000 |
| GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS | 1.197.586.000 | 0 | 170.808.000 |
| OTRAS DEDUCCIONES (SERV. PÚBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP., ETC.) | 40.276.000 | 0 | 0 |
| **TOTAL DEDUCCIONES** | **4.172.205.000** | **0** | **517.455.000** |
| **RENTA LÍQUIDA ORDINARIA** | **20.852.000** | **526.468.000** | **9.013.000** |
| **O PÉRDIDA LÍQUIDA** | 0 | 0 | 0 |
| **RENTA LÍQUIDA** | **20.852.000** | **526.468.000** | **9.013.000** |
| RENTA PRESUNTIVA | 825.000 | 825.000 | 825.000 |
| **TOTAL RENTAS EXENTAS** | **0** | 0 | 0 |
| **RENTAS GRAVABLES** | **0** | 0 | 0 |
| **RENTA LÍQUIDA GRAVABLE** | **20.852.000** | **526.468.000** | **9.013.000** |
| **GANANCIAS OCASIONAL GRAVABLE** | **0** | 0 | 0 |
| **IMPUESTO SOBRE RENTA LÍQUIDA GRAVABLE** | **6.881.000** | **173.734.000** | **2.975.000** |
| DESCUENTOS TRIBUTARIOS | 0 | 0 | 0 |
| **IMPUESTO NETO DE RENTA** | **6.881.000** | **173.734.000** | **2.975.000** |
| **TOTAL IMPUESTO A CARGO** | **6.881.000** | **173.734.000** | **2.975.000** |
| ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2010 | 0 | 0 | 0 |
| SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT | 100.436.000 | 100.436.000 | 100.436.000 |
| OTRAS RETENCIONES | 119.990.000 | 0 | 0 |
| **TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2009** | **119.990.000** | **0** | **0** |
| ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2010 | 0 | 0 | 0 |
| SALDO A PAGAR POR IMPUESTO | 0 | 73.298.000 | 0 |
| TOTAL SALDO A FAVOR | 212.985.000 | 0 | 97.461.000 |

**7. Condena en costas**

No se condena en costas pues conforme con el artículo 188 del CPACA[[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftn35" \o "), en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual “*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”,*requisito que no se cumple 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**

**PRIMERO: ACEPTAR** el impedimento manifestado por la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, a quien, en consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO: REVOCAR**la sentencia del 5 de agosto de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, dispone:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 32242011000188 de 22 de agosto de 2011 y la Resolución Nº 900.195 de 21 de septiembre de 2012, por las cuales la DIAN modificó a la actora la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009.

A título de restablecimiento del derecho, **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2009, la practicada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

**TERCERO: NO CONDENAR**en costas”.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[[1]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref1" \o ") Folios 1023-1052 del c.p.

[[2]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref2" \o ") Folio 610-631. Del c.p. 2

[[3]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref3" \o ") Folios 676-698 c. p. 2

[[4]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref4" \o ") Folios 723-744 c. p. 2

[[5]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref5" \o ") Folios 773-786 c. p. 2

[[6]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref6" \o ") Folio 3-36 c. p.

[[7]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref7" \o ") Folios 935-942 c. p.

[[8]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref8" \o ") Folios 357 a 403 c. p.

[[9]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref9" \o ") Folios 1059-1066 c. p.

[[10]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref10" \o ") Folios 1090 a 1102 c. p.

[[11]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref11" \o ") Folios 1103 a 1105 c. p.

[[12]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref12" \o ") Fl. 296 c.p. 1

[[13]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref13" \o ") Fl. 286-290 c.p. 1

[[14]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref14" \o ") Folios 291-307 del c. P. 1

[[15]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref15" \o ") Fl. 712 c.p. 2

[[16]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref16" \o ") Fl. 455-456 c.p. 1

[[17]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref17" \o ") Fl. 501-503 c.p. 2

[[18]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref18" \o ") Fl. 506 c.p. 2

[[19]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref19" \o ") Fl. 925-934 c.p. 3

[[20]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref20" \o ") Fl 982-983 c.p. 3

[[21]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref21" \o ") Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 3 de abril de 2014, exp 18760, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

[[22]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref22" \o ") Certificado de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de Bogotá (Fl. 37-39 c. p.)

[[23]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref23" \o ") Fl. 930-931, 982-983 C.P.

[[24]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref24" \o ") Se recuerda que esta cifra no es objeto de discusión en este proceso.

[[25]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref25" \o ") ***“***[***ARTÍCULO 771-2***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=957)***. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.****Adicionado por el artículo 3o de la Ley 383 de 1997.****Para la procedencia de costos****y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas,****se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos***[***617***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)***y***[***618***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=762)***del Estatuto Tributario.***

*Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del*[*artículo 617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*del Estatuto Tributario.*

*Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.*

***PARÁGRAFO.****En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del*[*artículo 617*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)*del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración”.*

[[26]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref26" \o ") ***“***[***Art. 617***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=761)***. Requisitos de la factura de venta.****Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:*

*a. Estar denominada expresamente como factura de venta.*

*b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*

*c. Modificado L. 788/2002, art. 64. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*

*d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*

*e. Fecha de su expedición.*

*f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*

*g. Valor total de la operación.*

*h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*

*i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas*

*Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.*

*(…)”.*

[[27]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref27" \o ") M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

[[28]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref28" \o ") Fl. 58 c. p.

[[29]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref29" \o ") Fl. 501-503 c. p. 2

[[30]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref30" \o ") Fl. 487 c.p. 2

|  |  |
| --- | --- |
| |  | | --- | | [[31]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404#_ftnref31) Fl. 925-934 c.p. 3    [[32]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref32" \o ") Dictamen pericial folio 931 C.P.    [[33]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref33" \o ") Se verificó que según el Plan Único de Cuentas, las cuentas Nº 5105, 5110, 5120, 5135, 5145 y 5155 se encuentran clasificadas en la clase 5 denominada GASTOS, grupo 51: OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN.    [[34]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref34" \o ") Según el Plan Único de Cuentas, la cuenta Nº 5235 se encuentra clasificada en la clase 5. denominada GASTOS, grupo 52: OPERACIONALES DE VENTAS.    [[35]](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=37404" \l "_ftnref35" \o ") **CPACA. Art. 188. Condena en costas.** “Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”. | |

|  |
| --- |
|  |