



Sentencia 28879

2-Oct-2025 | Consejo de Estado - Sección Cuarta

Relatoría CETA: RENTA./ 2016// NOTIFICACIÓN DEL ACTO QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN./ CONCURRENCIA DE DIRECCIONES PROCESALES./ SE AVALA NOTIFICACIÓN A DIRECCIONES ELECTRÓNICAS Y FÍSICA./ SE DESCARTA SILENCIO ADMINISTRATIVO POSITIVO Y FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA./ EXENCIÓN DE RENTA POR SERVICIOS HOTELEROS 2016// SE DESESTIMA EXENCIÓN POR NO AVENIRSE A REQUISITOS REGLAMENTARIOS./ SE CONFIRMA LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA QUE DESESTIMÓ LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA./ CON COSTAS./ CON SALVAMENTO PARCIAL DE VOTO./ "...Corresponde a la Sección definir si: (i) operó el silencio administrativo positivo, por no haberse notificado debidamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración dentro del término previsto en el artículo 732 del ET; (ii) era procedente la exención consagrada en el ordinal 3 del artículo 207-2 del ET (vigente en 2016) con fundamento en una certificación del MinComercio emitida con posterioridad a la anualidad fiscalizada; y (iii) no procedía la sanción por inexactitud.../ (...) Contrario a lo manifestado por la apelante acerca de que la autoridad seleccionó una sola dirección electrónica de las informadas para practicar la notificación, lo cierto es que, la Sala constató que la notificación se hizo a las tres direcciones procesales electrónicas -que corresponden a la totalidad de direcciones electrónicas informadas en el recurso de reposición contra el auto inadmisible de la reconsideración- de modo que la notificación se surtió válidamente, hecho que no se afecta por no haberse enviado la notificación también a la dirección física, pues tal como lo precisó la Sección, cuando el contribuyente informe en forma simultánea como dirección procesal una física y otra electrónica, se entiende que autoriza a la Administración para que lo notifique en cualquiera de ellas, de manera que en este caso, en que había informado (4) direcciones, tres de ellas electrónicas y una física, la notificación surtida a las electrónicas, cumplió con suficiencia la exigencia normativa de privilegiar la dirección procesal. Súmese a ello que, conforme a la certificación señalada en el punto probatorio iv dentro de las notificaciones electrónicas del acto que resolvió el recurso de reconsideración efectuadas el 24 de mayo de 2021, se encuentra comprendida la del apoderado que ha actuado en representación de la actora en el proceso administrativo y judicial.../ (...) Se impone desestimar la pretendida notificación por conducta concluyente y, por ende, la configuración del silencio administrativo positivo invocada por la demandante.../ (...) Los requisitos previstos en la disposición reglamentaria, entre ellos, la certificación sobre la prestación de servicios hoteleros que debía expedir anualmente el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en lo que interesa al proceso, constituía condición de procedencia de la exención por expreso señalamiento de la norma, de modo que, no se trataba de un mero requisito formal, como lo pretende la actora./ Por lo señalado, no prospera el cargo de apelación..."

Texto completo

[Ver Concordancias](#)

Archivos adjuntos

- [Sentencia en formato PDF](#)

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

Consejero Ponente: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C, dos (02) de octubre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación: 25000-23-37-000-2021-00546-01 (28879)

Demandante: Hotelería Internacional S.A.

Demandada: DIAN

Temas: Concurrencia de direcciones procesales. Exención de renta por servicios hoteleros 2016, requisitos reglamentarios.

Sentencia De Segunda Instancia

La Sala decide el recurso de apelación1 interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 08 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que decidió2:

Primero. Niéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva ... y sin lugar a condena en costas en cuanto no se comprobó su causación dentro del presente proceso.

Antecedentes

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 312412020000008, del 05 de marzo de 2020, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, presentada por la actora, en el sentido de rechazar la renta exenta por servicios hoteleros -ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET, por no contar la contribuyente con la certificación anual expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo (en adelante MinComercio) para el período investigado, pues consideró como insuficiente el documento emitido por tal entidad en marzo de 2019, que fue aportado por la actora. Debido a ello, le determinó un mayor tributo y le impuso sanción por inexactitud en el equivalente al 100% del mayor impuesto. Esta decisión fue confirmada con la Resolución 003389, del 20 de mayo de 20213, que desató el recurso de reconsideración.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones4:

A. Principal

1. A título de nulidad

... se declare la Nulidad absoluta de la Resolución 003389 del 20 de mayo de 2021, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por [la demandante] en contra de la Liquidación Oficial de Revisión 312412020000008 del 5 de marzo de 2020, al haber sido proferida por un funcionario carente de competencia temporal para ello, configurándose la causal de nulidad de falta de competencia expresamente determinada en el artículo 137 del [CPACA], deviniendo así la concreción de un silencio administrativo positivo en favor de mi representada.

La falta de competencia temporal se configuró en razón a que la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración 003389 del 20 de mayo de 2021, fue notificada por fuera del término preclusivo y perentorio de un (1) año con que contaba la autoridad tributaria, de conformidad con lo expresamente regulado en los artículos [732](#) y [734](#) del Estatuto Tributario.

2. A título de restablecimiento del derecho.

... como consecuencia de la nulidad absoluta de los actos administrativos demandados, se decrete como restablecimiento del derecho que la sucursal no adeuda suma alguna por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, en razón a la falta de competencia temporal de la autoridad tributaria para resolver el recurso de reconsideración y de la configuración del silencio administrativo positivo, ambas consecuencias jurídicas derivadas de la inexistencia de la Resolución del Recurso de Reconsideración debidamente notificada dentro del término perentorio y preclusivo de un (1) año contado a partir de la presentación del Recurso de Reconsideración.

Por lo tanto, insto ... a que declare que el recurso de reconsideración presentado por [la demandante] debe tenerse fallado en favor de la demandante, en razón a la configuración del silencio administrativo positivo ..., lo cual generó una aceptación de todos y cada uno de los argumentos desarrollados y de la petición incluida en el mencionado Recurso de Reconsideración.

Sobre el particular en el Recurso de Reconsideración interpuesto por la Sucursal en contra de la Liquidación Oficial de Revisión..., se evidencia lo siguiente: "En mérito de los fundamentos fácticos, jurídicos y probatorios expuestos y desarrollados en el presente memorial, respetuosamente solicito a su Despacho se sirva aceptar los argumentos de hecho y de derecho expuestos y en consecuencia se sirva revocar la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412020000008 del 05 de marzo de 2020, notificada el 11 de marzo del mismo año, y consecuencialmente proceda con el archivo del proceso adelantado en contra de mi representada".

En virtud de la aceptación a la petición transcrita, deviene revocada la Liquidación Oficial de Revisión 312412020000008 del 5 de marzo de 2020 y por ende se concretizó la ausencia de acto administrativo que determinara una obligación a cargo de mi representada ...

B. Subsidiaria

A. A título de nulidad

... 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 312412020000008 del 5 de marzo de 2020, proferida por la [DIAN], por medio de la cual se modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del período gravable 2016 de la sucursal; y (ii) la Resolución 003389 del 20 de mayo de 2021, proferida por la [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 el caso en que se acepten parcialmente los argumentos expuestos por la demandante en este proceso judicial 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

... 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 [la demandante] correspondiente al periodo 2016 se encuentra en firme.

Subsidiariamente, en caso [de] que ... declare la nulidad parcial de los actos ..., 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 ... a cargo de la [demandante], de conformidad con los presupuestos debidamente acreditados en el presente caso.

Invocó como vulnerados los artículos 20, 95.9, 228, 338 y 363 de la Constitución; 18 de la Ley 788 de 2002; 40, 42, 72, 88, 137 y 138 del CPACA; 167 y 176 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); [207-2](#), [564](#), [565](#), [566-1](#), [683](#), [684](#), [730](#), [732](#), [734](#), [742](#) y [743](#) del ET (Estatuto Tributario); 4 del Decreto 2755 de 2003, 4 y 6 de la Resolución 38 de 2020 y la Circular DIAN 175 de 2001, bajo el siguiente concepto de violación5:

-La resolución que resolvió el recurso de reconsideración se encuentra viciada de nulidad absoluta al haber sido proferida por un funcionario carente de competencia [...]. Tras referirse a las causales de nulidad de los actos administrativos a la luz del CPACA y de la normativa del ET que rige la formación de los actos administrativos, subrayó que el acto que desató el recurso de reconsideración tenía que «expedirse y notificarse» dentro del año siguiente a su debida interposición, para lo cual, la Administración estaba obligada a citar al contribuyente para que acudiera a notificarse personalmente y, ante su falta de comparecencia, debía notificarlo por edicto conforme a lo establecido en el artículo 565 ídem. Ahora bien, la citación a la notificación personal debía efectuarse en forma tradicional por correo físico o de manera electrónica, contando el contribuyente con 10 días desde el siguiente a la citación para acudir a que se le notificara. Sin embargo, en este caso, la Administración omitió enviar la citación para notificar personalmente, y no surtió la notificación por edicto, de ahí que infringió el debido proceso consagrado en el [artículo 565](#) del ET. Dado que la actora no fue notificada en debida forma del prenotado acto, «con ocasión de la [d]emandante (...) se configuró una notificación por conducta concluyente» en un momento posterior al término con que contaba la Administración para resolver el recurso, lo que vulneró el [artículo 732](#) del ET, lo cual materializaba una nulidad absoluta del acto.

Adujo que, no resolverse el recurso en el término perentorio de un año, implicaba una falta de competencia temporal de la autoridad y como consecuencia de ello, un «silencio administrativo positivo». A tales efectos, indicó que el recurso de reconsideración fue interpuesto el 24 de julio de 2020, de modo que el plazo para resolverlo vencía el 07 de septiembre de 2021, atendida la suspensión de términos por un mes y 13 días prevista en las Resoluciones 43 del 18 de mayo de 2021 y 48 del 1 de junio de 2021; sin embargo, a la fecha de presentación de la demanda, -27 de septiembre de 2021- no se había notificado la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Así, la configuración del silencio positivo implicaba que se entendieran aceptados los argumentos y las peticiones del recurso de reconsideración, generando la nulidad absoluta de la resolución que resolvió el recurso.

En la misma línea, sostuvo que, la remisión de la resolución que desató el recurso «a un correo electrónico ajeno a la dirección procesal» expresamente determinada, no tuvo la entidad de considerarse como una notificación en debida forma, dada la pretermisión del citado artículo 565, por lo que debía entenderse que esta no fue eficaz, ni era oponible al contribuyente; razón por la cual, fue solo hasta la radicación de la demanda que la actora se notificó del mencionado acto.

-*Nulidad (...) de la resolución que resolvió el recurso (...) al haberse configurado silencio administrativo positivo (...).* Enfatizó que la Sección ha reconocido que si bien los «efectos del silencio positivo operan de pleno derecho» ello no era óbice para que los contribuyentes solicitaran su materialización y aplicación a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Seguidamente, insistió en la inobservancia por parte de la Administración del término para resolver el recurso y la invalidez de la notificación del acto que lo resolvió al haber enviado la citación al correo electrónico «Angiepadilla...», lo cual pretermitió directa y flagrantemente la dirección informada por su poderdante, y sin haber enviado una citación para que se compareciera a la notificación personal. Advirtió que en el acápite de notificaciones del escrito del recurso de reconsideración informó una dirección procesal que no correspondía a la electrónica que utilizó la demandada, sino a una física, la cual era prevalente según los artículos 564 del ET y 6 de la Resolución 38 de 2020, de ahí que su contraparte debió remitir sus actos a la dirección indicada y no a un correo electrónico que no fungía como dirección procesal, y que (sic) «siquiera correspondió al del apoderado».

-*Los actos administrativos (...) se encuentran viciados de nulidad absoluta al haber desconocido que la sucursal cumplió íntegramente el propósito sustancialmente determinado en el Decreto 2755 de 2003.* Alegó que, con base en argumentos sin soporte legal, la demandada reprochó la falta de acreditación de la prestación de servicios hoteleros en 2016. Cuestionó que el Gobierno Nacional, extralimitando las exigencias normativas del numeral 3 del artículo 207-2 del ET, estableció en el artículo 5 del Decreto 2755 de 2003 requisitos no incorporados en la ley para la procedencia de la exención. En particular, expuso que «la intención primigenia de requerir el aporte de certificados» era demostrar que los beneficiarios operaban los hoteles construidos y cuyas rentas habían sido determinadas como exentas, esto por cuanto el beneficio procedía sobre los ingresos provenientes de la explotación de hoteles nuevos construidos en vigencia de la ley por un periodo de 30 años. Así, para probar la existencia del hotel y la prestación de los servicios, destacó el Acta 781 de 2011, donde el MinComercio daba cuenta de «la prestación de servicios hoteleros en nuevos hoteles», lo cual fue reconocido en el requerimiento especial, de modo que la actora se encontraba operando un hotel nuevo desde el año 2011, lo cual acreditaba el análisis de los requisitos normativos.

Adicionalmente, en la visita del 13 de junio de 2019, había entregado una certificación expedida por la prenotada entidad el 29 de marzo de ese año, en la cual certificó la prestación de servicios hoteleros en hoteles nuevos construidos en vigencia del numeral 3 del artículo 207-2 del ET, lo cual correspondía a un acto administrativo que ostentaba presunción de legalidad, con lo cual se encontraba plenamente demostrada la prestación de los servicios hoteleros y como consecuencia «la Certificación que acredita su prestación efectiva, se encuentra debidamente demostrada a partir del Acta No. 781 del año 2011, en virtud de la cual se ha verificado la prestación continua de servicios hoteleros, que dan derecho a la renta exenta desde el año 2011», de modo que comprobó el cumplimiento del «propósito sustancial» del Decreto 2755 de 2003, que correspondía a «la prestación efectiva de servicios hoteleros en los nuevos hoteles construidos a partir del año gravable 2003», por lo que el beneficio era plenamente procedente para el año 2016. Agregó que era un «hecho notorio» que la actora continuaba prestando tales servicios desde su constitución en el hotel Marriot Bogotá.

En ese contexto, afirmó que la exigencia y postura de su contraparte se basaban exclusivamente en el cumplimiento del «propósito general» del Decreto 2755 de 2003, lo cual estaba demostrado, en este caso, a partir de la certificación del Ministerio a la que aludió con antelación.

-*Falta de aplicación del artículo 88 del CPACA, (...) el certificado expedido por el MinComercio (...) ostenta presunción de legalidad.* Indicó que la demandada rechazó el documento a partir de «criterios subjetivos», en apoyo de lo cual, reprodujo apartes de los dos actos acusados. Seguido de ello, manifestó que la autoridad desestimó a su arbitrio subjetivo que lo certificado constituyera un soporte válido. Al respecto, sostuvo que la legalidad de los actos administrativos solo cedía ante su declaratoria de nulidad y/o suspensión provisional, y, por tanto, la demandada no era competente para decidir sobre la validez de la certificación proferida por el MinComercio, pues tal facultad no estaba prevista en el artículo 684 del ET. Igualmente, se opuso a la conclusión de que los documentos avalaron la exención en 2018, sin tener efectos retroactivos, puesto que estos acreditaron expresamente la prestación de los servicios hoteleros desde el año 2011.

-*Inaplicación de los artículos 742 y 743 del ET, 40 y 42 del CPACA y 176 del CGP, al no valorar con sustento en (...) el material probatorio.* Adujo que la Administración debía fundamentar los actos «en las pruebas e informes disponibles», por lo que era imperativo valorar el material aportado según las reglas de la sana crítica. Sin embargo, su contraparte le restó validez al certificado del MinComercio dada su fecha de expedición -29 de marzo de 2019-, pues exigió su elaboración en la vigencia investigada. A tales efectos, relató que las decisiones demandadas reconocieron que el documento acreditó la prestación de servicios hoteleros desde el 2011; no obstante, desestimó su idoneidad con arreglo a una postura «formalista» e «inexistente», con la que estaba en desacuerdo. Igualmente, alegó que el reclamo sobre la fecha de la certificación no tenía fuente legal y pretermitió el derecho sustancial.

Finalmente, sostuvo que el MinComercio avaló el cumplimiento de los «requisitos reglamentarios» para la procedencia de la exención mediante una certificación del 11 de abril de 2019 y, que si bien no se había aportado un certificado individual expedido en 2016, como infundadamente lo exigía la demandada, con el certificado aportado se acreditaba plenamente la prestación de los servicios hoteleros durante un lapso que incluía el año 2016, a partir de la cual se evidenciaba el cumplimiento del Decreto 2755 de 2003 e inclusive del Decreto 2785 de 2006, desvirtuándose el fundamento de los actos demandados. Afirmó que la comunicación proferida el 11 de abril de 2019 por el Ministerio en comento señalaba que la compañía había obtenido el beneficio de la exención al cumplir con lo establecido en los decretos 2755 de 2003, 920 de 2009, 4350 de 2010 y la Resolución 0944 de 2007, a efectos del artículo 207-2 del ET. Adujo que todo lo anterior, denotaba la indebida apreciación integral de la prueba.

-*Pretermisión de los efectos jurídicos derivados de las premisas de hecho acaecidas y expresamente aceptadas en el presente caso, incurriendo con ello en una infracción directa al artículo 167 del CGP (...).* Afirmó que la prestación de servicios hoteleros en 2016 era un hecho probado de acuerdo con el certificado suscrito por el prenotado ministerio. Añadió que, la demandada aceptó literal y expresamente que la actora prestó servicios hoteleros en el año 2016, a cuyos efectos transcribió un aparte de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración; no obstante, la entidad concluyó que la renta exenta debía rechazarse por no aportarse el certificado del ministerio expedido en el año 2016, lo que calificó como un «formalismo in extremis» carente de sustento.

-*(...) Falsa motivación, dado que los actos se sustentaron en la inexistencia de una certificación de la prestación de servicios hoteleros relativa al periodo gravable 2016.* Sostuvo que, de manera infundada, la Administración soportó el rechazo en la inexistencia de un certificado del MinComercio por la vigencia 2016, lo cual era errado y no correspondía a la realidad, pues durante todo el proceso administrativo allegó el certificado del ministerio que acreditaba la prestación de los servicios hoteleros por los años 2011 a 2019, lo que incluía el año fiscalizado, cumpliéndose con el requisito aducido por la demandada, lo cual demostraba la falsa motivación.

-*Falta de aplicación del numeral 3 del artículo 207-2 del ET.* Cuestionó que la fundamentación de los actos hubiera sido el incumplimiento de un requisito del Decreto 2755 de 2003, esto es, solicitar anualmente al MinComercio la certificación de los servicios exentos, pues se exigieron cargas adicionales a las previstas en la ley, pues acorde con esta, el beneficio estaba subordinado a: (i) la prestación de servicios en hoteles nuevos; (ii) que estos fueran construidos en los 15 años siguientes a la vigencia de la Ley 788 de 2002; y (iii) el término de la exención sería 30 años. Al respecto, destacó la celebración de un contrato de franquicia para operar un hotel en Bogotá D.C., y subrayó que su certificado de existencia y representación legal reflejó la matrícula de un «establecimiento de comercio» en 2009. Luego, explicó que construyó el hotel entre 2007 y 2009, una vez obtuvo la licencia de construcción, de modo que cumplió los requisitos de la exención antes y durante 2016.

-*Violación del artículo 228 de la Constitución y de la Circular DIAN 175 de 2001 al no aplicar el principio de la prelación del derecho sustancial sobre el formal.* Con base en los cargos previos, defendió la observancia de la «obligación sustancial» de los artículos 207-2 del ET y 4 del Decreto 2755 de 2003, de ahí que era indiferente la fecha de expedición del certificado. Destacó que, mediante la Circular DIAN 175 de 2001, se les ordenó a todos los funcionarios que debían dar prelación a los aspectos sustanciales sobre aquellos de simple trámite. Así, en este caso, se vulneraba dicha garantía al rechazar la exención por no presentar una certificación específica para el año 2016, aun aceptando que se prestaron los servicios hoteleros durante dicho año, y obrando una certificación integral que comprendía los años 2011 a 2019.

-*Interpretación errónea de los artículos 18 de la Ley 788 de 2002, 207-2 del ET y 4 del Decreto 2755 de 2003.* Adujo que la exigencia de una certificación anual e individual para el año 2016 partió de un entendimiento incorrecto del artículo 18 de la Ley 788 de 2002, pues la exención no se limitó a ese requisito. Indicó que la única condición legal para acceder al beneficio era la prestación de «servicios hoteleros (...) en nuevos hoteles construidos entre el 01 de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2017», ni el artículo 4 del Decreto 2755 de 2003 consagraba la expedición previa de un certificado para acceder a la exención para las rentas hoteleras, solo fue hasta la modificación de tal artículo, efectuada por el Decreto 463 de 2016 que se adicionó

como requisito para acceder a la exención el cumplimiento del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003 -que incluía la certificación anual del MinComercio sobre los servicios hoteleros-, lo cual no existió durante la vigencia 2016, ya que esa nueva norma aplicó a partir del año gravable 2017. De modo que la Administración fundamentó los actos sobre una exigencia formal y temporalmente inexistente, viciándolos así de nulidad absoluta.

-Interpretación errónea del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003, toda vez que la certificación (...) durante el periodo gravable 2016 solo era exigible previa solicitud expresa de la autoridad tributaria. Expuso que, al revisar el contenido de tal disposición, el Gobierno extralimitó los requisitos incorporados en el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET, pues el decreto previó ciertos requisitos no indicados en la ley. Seguido de ello, adujo que los documentos allí indicados debían presentarse a petición de la demandada, sin que se delimitara una temporalidad diferente a la solicitud de la entidad, la disposición no determinó que se debía obtener el certificado de forma previa, ni que debía ser anual ni que no podía versar sobre varios períodos. Así, para demostrar la existencia del hotel y la prestación de los servicios hoteleros, obraba en el expediente el acta de visita 781 de 2011 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, así como la certificación del MinComercio del 29 de marzo de 2019. Aunado a ello, constituía un hecho notorio que la actora continuaba prestando servicios hoteleros desde su constitución.

-Aplicación indebida del artículo 207-2 numeral 4 del ET (...). Sostuvo que la obligación de obtener una certificación previa del MinComercio solo cubría a quienes prestaban servicios hoteleros «en establecimientos remodelados y/o ampliados», pues hubo una «expresa diferenciación» entre los ordinarios 3 y 4 de la norma ídem. Así, como la autoridad acudió a este último ordinal sobre hoteles remodelados que era el que aludía a la certificación del ministerio, los actos eran nulos por fundarse en una disposición inaplicable al debate, pues para los hoteles nuevos no se exigía la previa obtención de la certificación del entonces MinDesarrollo, actualmente, MinComercio.

-Aplicación retroactiva del Decreto 463 de 2016. Señaló que la presunta obligación de presentar una «certificación de prestación de servicios (...) en nuevos hoteles» en 2016 era inexacta al tenor de la normativa procedente para el período gravable 2016; no obstante, lo cual, destacó que, tal documento fue entregado a solicitud de la autoridad. Seguidamente, defendió la procedencia de la exención con base en los artículos [207-2](#) del ET y 4 del Decreto 2755 de 2003, y advirtió que el Decreto 463 de 2016 extralimitó los «requisitos» del beneficio, pues incorporó al citado artículo 4 la «obligatoriedad» del artículo 5 del decreto 2755 de 2003. Agregó que el mencionado requisito de la certificación bajo la nueva redacción del Decreto 463 era exigible desde 2017, en virtud de los artículos 338 y 363 de la Constitución, sin perjuicio de lo cual, reiteró haberla entregado. También señaló que la aplicación del parágrafo tercero del artículo 4 del Decreto 2755 de 2003, tras la modificación del Decreto 463 de 2016, vulneraba «los principios de confianza legítima y de las situaciones jurídicas consolidadas».

-Nulidad ... en virtud del principio del efecto útil de la ley. Partió de señalar que, según los actos demandados, el Decreto 463 de 2016 solo reiteró lo que había determinado el artículo 5 del Decreto 2755 de 2003, a partir de lo cual, sería innecesario dicho decreto en 2016, pues para la Administración, la exigencia de «ostentar aun sin ser requerido, en forma previa, anual e individual el certificado siempre estuvo en la normativa aplicable». No obstante, la comparación entre esa disposición y los artículos 18.3 de la Ley 788 de 2002 y 1 del Decreto 463 de 2016 demostraba que el decreto no reiteró normas previas, sino que modificó el artículo 4 del Decreto 2755 de 2003; de modo que a autoridad pretermitió el principio constitucional del efecto útil de las normas al sustentarse en la postura señalada, pues en virtud de tal principio: (i) el requisito de poseer el certificado solo devino en exigible desde el período posterior al Decreto 463 de 2016 y (ii) la intención del gobierno al incorporar dicha exigencia necesariamente implicaba «la inexistencia de senda obligación en forma previa».

-Falta de aplicación de los artículos 683 del ET, 95.9 y 363 de la Constitución. Adujo que la transgresión a tales principios se concretó al rechazarse la exención a que tenía derecho la actora, al haber construido un hotel en el término establecido en el numeral I 3 del [artículo 207-2](#) del ET según lo acreditado en el proceso; no obstante, tanto la Administración, como el Gobierno Nacional, extralimitando sus funciones, establecieron requisitos adicionales no contemplados en la ley para efecto de la procedencia de la renta exenta.

-Violación a la ley al imponer sanción por inexactitud (...). Consideró que era improcedente la multa, porque no incluyó «datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados», dado que demostró la prestación de servicios hoteleros durante 2016 en un inmueble construido en el plazo concedido por el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET, por lo que no fue acreditado ninguno de los presupuestos fácticos del artículo 647 ídem y, en cambio, las objeciones de la Administración fueron «simples especulaciones subjetivas e infundadas».

-Diferencia de criterios. Destacó la existencia de una «subregla de aplicación» fijada por la Sala, según la cual, una discusión sustentada en el alcance e interpretación de las normas aplicables materializaba dicha causal de exoneración de la sanción. En este caso, afirmó que el debate comprendía la interpretación de los artículos [207-2](#) del ET (ordinal 3) y 4 del Decreto 2755 de 2003, toda vez que la demandada los comprendió de manera «inexacta» y exigió un requisito adicional para la procedencia de la exención.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁶. En general, expuso que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración observó tanto los artículos [564](#) y [566-1](#) del ET como la Resolución DIAN 38 de 2020. Por otra parte, rechazó la procedencia de la renta exenta, porque su contraparte no aportó la certificación anual emitida por el MinComercio para el 2016, donde constara «la prestación de servicios hoteleros». Defendió la idoneidad de la sanción, dado que la sociedad incurrió en la conducta sancionable del [artículo 647](#) del ET. En particular, presentó los siguientes «fundamentos»:

-La resolución (...) que resolvió el recurso (...) se notificó en debida forma. Describió que remitió la decisión a las direcciones de correo electrónico suministradas en el escrito del recurso de reposición contra el auto inadmisible de la reconsideración. Explicó que la notificación electrónica permitía informar al obligado la decisión. De igual forma, precisó que si el contribuyente indicaba una dirección electrónica era su obligación remitir los actos a esos canales, a menos que esto fuera modificado por el interesado en forma expresa. Además, manifestó que la dirección procesal electrónica prevalecía sobre la física. Narró que en el recurso de reconsideración consignó una dirección física para notificaciones, y que luego, al ser inadmitida la impugnación, esto fue notificado mediante edicto, tras lo cual, la demandante interpuso reposición e indicó «tres direcciones procesales electrónicas», a las cuales, notificó el auto admisible del recurso de reconsideración y la resolución que lo resolvió; la de esta última decisión ocurrida el 24 de mayo de 2021, de modo que el único argumento de su contraparte -preponderancia de la notificación personal- se desvirtuaba con una lectura de la ley. Así, sostuvo que la notificación electrónica de la decisión no fue caprichosa, sino que observó la prelación del ET y la Resolución DIAN 38 de 2020.

Adicionalmente, puso de presente que la actora solo presentó reparos con el envío de la decisión a una de las direcciones electrónicas procesales, y guardó silencio frente al envío realizado a los demás correos, entre ellos el del apoderado, lo que evidenciaba que este conoció la decisión y, por ende, se cumplió el objetivo de la notificación de dar a conocer el acto y garantizar el derecho de defensa. Igualmente, el apoderado tenía claro que el 24 de mayo de 2021 fue remitido el acto a los correos electrónicos informados, pues radicó el medio de control «en el término de caducidad 27 de septiembre de 2021) contado desde el día de la notificación electrónica», lo que demuestra que, si recibió la notificación de modo que no existió la notificación por conducta concluyente ni se configuró el silencio administrativo positivo.

Respecto del asunto de fondo, observó que la actora cuestionaba la legalidad del Decreto 2755 de 2003, fundamento de la actuación, lo que no era aceptable por tratarse de un acto general con presunción de legalidad, de obligatorio cumplimiento mientras no fuera suspendido o anulado. Seguidamente, señaló que contrario a lo afirmado por el demandante, el certificado que fue aportado fue valorado por la Administración, de cuyo examen concluyó que no podía tomar tal certificado como prueba del cumplimiento de la obligación anual de solicitar visita y levantar acta, porque como lo reconoció la propia contribuyente, no solicitó la visita anual para el año 2016 tras la cual se emitiera el certificado; de modo que al no haberse efectuado, la demandada no podía avalar la procedencia de la renta exenta declarada, pues el documento allegado no era idóneo para acreditar el cumplimiento del numeral 2 del artículo 5 del Decreto 2755 de 2003 por cuanto no fue emitido en el año de fiscalización producto de la visita reglada por tal disposición. Inclusive la propia certificación señalaba que se emitió conforme a la Resolución 0445 del 05 de marzo de 2018, reglamento expedido con posterioridad al año gravable en cuestión, razón por la que no constituye prueba para certificar el cumplimiento del requisito. Adujo que el procedimiento vigente para el 2016 era el señalado en la Resolución 0944 de 2007, acorde con el cual, el interesado debía realizar una solicitud de verificación tras lo cual se verificaba el cumplimiento de las obligaciones legales, el pago de la obligación parafiscal y luego se realizaba una visita donde se levantaba el acta requerida por el artículo 5 y 8 del Decreto 2755 de 2003.

Contradijo la afirmación de la actora respecto de que para el año 2016 no existía la exigencia de la anualidad del certificado, sino que podía ser en cualquier tiempo, pues el artículo 8 del Decreto 2755 de 2003 establecía desde su expedición la obligación de solicitar anualmente a la Dirección de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la verificación de la prestación de los servicios hoteleros en hoteles nuevos, de lo cual se debía levantar un acta y con fundamento en ella emitir la certificación. Seguidamente, destacó que el acta de la visita efectuada al ministerio del 17 de junio de 2019, daba cuenta de que la certificación no era retroactiva.

Objetó la falsa motivación aducida por la actora por no reconocer el certificado aportado como del año 2016, puesto que los certificados fueron rechazados por cuanto se expedieron con observancia de un trámite diferente al vigente en 2016, sin atender el procedimiento de visita y verificación, de ahí que las razones guardaran relación con los hechos probados y las normas aplicables para ese momento. Por otra parte, aclaró que no cuestionó la validez o veracidad del certificado expedido por el MinComercio, pues el documento no acreditó los requisitos reglamentarios de la exención. Luego, aclaró que la demandada no cuestionaba la validez del certificado expedido por el ministerio en el año 2019, lo que cuestionaba era el incumplimiento del requisito previsto en los artículos 5 y 8 del Decreto 2755 de 2003, siendo inocuos los argumentos atinentes a su presunción de legalidad. Asimismo, manifestó que los actos no desconocieron la prevalencia del derecho sustancial, sino que, los beneficios tributarios debían interpretarse en forma restrictiva y era obligación de la actora solicitar al aludido ministerio el «*procedimiento de visita anual*», sin embargo, la única verificación realizada por solicitud del prestador de servicios hoteleros ocurrió el 12 de enero de 2011, pese a que el ministerio explicó a la contribuyente que para la procedencia de la exención era necesario solicitar anualmente la verificación de los servicios hoteleros.

Por último, manifestó que no se efectuó la aplicación retroactiva del Decreto 463 de 2016, dado que la obligación de solicitar la visita estaba contemplada en la norma desde el año 2003 y la regulación del Ministerio para la expedición de la requerida certificación estaba vigente desde el 2007.

-*La sanción (...) es procedente (...).* Afirmó que la inclusión de exenciones inexistentes era una conducta sancionable, porque la actora tomó una exención sin haber cumplido los requisitos reglamentarios, lo que derivó en un menor impuesto. Adicionalmente, descartó la «*diferencia de criterios*» porque el debate no versó sobre la interpretación de una norma sino sobre un aspecto probatorio. Finalmente, solicitó el reconocimiento de costas a su favor.

Sentencia apelada⁷

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁸. Manifestó que la demandada notificó correctamente la decisión, pues la remitió a la dirección electrónica procesal informada por el apoderado especial en el recurso de reposición contra el auto inadmisible del recurso de reconsideración, la cual prevalecía sobre la dirección física señalada en una oportunidad previa de acuerdo con los artículos [565](#) del ET y 6 de la Resolución DIAN 38 de 2020. Destacó que la actora se limitó a indicar en la demanda que había informado una dirección física, obviando lo señalado en el prenotado memorial presentado por ella misma, en el que solicitó tener en cuenta tres direcciones de correo electrónico. Así, concluyó que, la decisión fue notificada durante el término del [artículo 732](#) del ET, toda vez que la reconsideración fue interpuesta el 24 de julio de 2021 y la resolución que la resolvió se notificó el 24 de mayo de 2022.

Sostuvo que el [artículo 207-2](#) del ET debía interpretarse «*según su estricta literalidad*». En ese sentido, la norma previó que la exención procedía «*con los requisitos y controles que establezca el reglamento*», por lo que la actora debía: (i) prestar sus servicios en nuevos hoteles; (ii) construirlos dentro de los 15 años siguientes a la entrada en vigor de la Ley 788 de 2002; y (iii) acreditar las condiciones fijadas por el Gobierno. Al respecto, detalló que una exigencia para acceder al beneficio era la solicitud anual de una certificación al MinComercio sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento, en las condiciones de la Resolución 944 de 2007. En consecuencia, la DIAN respetó el principio de legalidad y el tenor literal de la norma, pues la actora no aportó dicha certificación en las condiciones requeridas, aun cuando la Administración solicitó en múltiples ocasiones el documento «*sin que el contribuyente lo aportara, aceptando que para el año 2016 no había solicitado ninguna visita por parte del ministerio*».

Indicó que, para subsanar el prenotado defecto, la demandante solicitó un certificado a la entidad competente, el cual no correspondía a lo requerido por la disposición vigente. Frente a la falta de valoración de dicha prueba, y a la aplicación retroactiva del Decreto 463 de 2016, mencionó que la exigencia de la certificación se encontraba en el ordenamiento desde el Decreto 2755 de 2003 y aplicaba para hoteles nuevos y remodelados o ampliados, de ahí que el Decreto 463 de 2016 solo buscó la ampliación del beneficio. Señaló que de la revisión a las pruebas de la actora evidenció que el certificado fue proferido con observancia de la Resolución 445 de 2018, que derogó la Resolución 944 de 2007 y propendió por la simplificación del trámite. Tras lo anterior, concluyó que la expedición de un documento «*tres años después del periodo fiscalizado*» no enmendó la acreditación del requisito exigido por el Decreto 2755 de 2003 para el 2016, pues el documento se regía por el procedimiento de la Resolución 944 de 2007. Por otra parte, advirtió que la contribuyente conocía lo dispuesto en el Decreto 2755 de 2003 sobre la certificación del Mincomercio, de modo que debió suministrarla en la investigación, por lo que rechazó la supuesta valoración indebida y la falsa motivación; sobre la prevalencia del derecho sustancial, aclaró que eso no desconocía la validez de las normas que fijaban requisitos, en la medida que estas tenían «*fundamento constitucional*».

Explicó que la demandante aprovechó un beneficio tributario sin acreditar en forma previa los requisitos legales y reglamentarios para su procedencia, por lo que aplicaba la sanción. Igualmente, rechazó la configuración de la «*diferencia de criterios*», porque la demandada demostró que las cifras declaradas no fueron reales, razón por la cual mantuvo la multa.

Recurso de apelación

La actora recurrió la decisión del *a quo*⁹ mediante los siguientes «*motivos de inconformidad*»:

-*La sentencia apelada omitió pronunciarse respecto de la indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (...) incurriendo en la violación al principio de congruencia de las sentencias (...).* Expuso que el tribunal, si bien analizó de manera «genérica» sus argumentos, guardó silencio sobre la pretermisión del envío de la citación para la notificación personal de la decisión -ni en forma física ni electrónica- lo cual configuró una indebida notificación; adicionalmente, el *a quo* guardó silencio respecto de la omisión de la demandada al no fijar un edicto como forma supletoria de notificación de la resolución que resolvió el recurso. Hizo énfasis en que, el término para resolver y notificar el recurso era de un año desde su interposición, so pena de perder competencia la Administración. Manifestó que el [artículo 565](#) del ET precisó el procedimiento para notificar los actos que resuelven recursos, esto es, personalmente, previa citación a través de correo físico o electrónico, y, de manera subsidiaria, por edicto, lo cual fue inobservado por el *a quo*. Señaló que, una vez enviada la citación, el contribuyente contaba con 10 días para acudir a notificarse a partir del día siguiente al envío y, de no comparecer, debía procederse con la notificación por edicto, el cual debía fijarse en un lugar público por un término de 10 días. Sin embargo, en este caso, la demandada violentó el anterior procedimiento, dado que remitió la resolución «*directamente a un correo electrónico*» sin mediar citación, y a un correo electrónico que indicó «*para efectos de la notificación de la resolución que resolviera el recurso de reposición en contra del Auto Inadmisible del Recurso*», no obstante, para el acto que resolvía el recurso, se había indicado en forma previa, una dirección procesal física, con lo cual se preterminó el procedimiento del [artículo 565](#) del ET para notificar las resoluciones que resuelven recursos.

-*La sentencia (...) fue proferida a partir de una transgresión de los artículos 565, 566-4, 730, 732 y 734 del ET (...) preterminando el debido proceso (...).* Luego de reiterar lo argumentado en el cargo anterior, arguyó que, no notificarse la decisión del recurso en el término de un año, generaba dos efectos, su nulidad y la prosperidad de sus reclamos por «*la configuración del silencio administrativo positivo*», lo que a su vez implicaba la pérdida de competencia temporal del fisco. En tal contexto, destacó la interposición del recurso el 24 de julio de 2020, así como la suspensión de los términos procesales establecida mediante las Resoluciones DIAN 43 y 48 de 2021, por lo que el plazo máximo para resolverlo era el 07 de septiembre de 2021. Sin embargo, el fisco no se pronunció en esa oportunidad porque el correo electrónico del 24 de mayo de 2021 inobservó el [artículo 565](#) del ET. Así, la notificación se surtió por conducta concluyente con la radicación de la demanda -27 de septiembre de 2021- fecha para la cual la demandada carecía de competencia temporal para notificar la resolución.

Sostuvo que la notificación electrónica ([art. 566-1](#) ídem) no aplicaba para notificar los actos que resolvían el recurso de reconsideración, pues dicho precepto la limitó a «*la posibilidad de notificar (...) la citación (...) para notificarse personalmente de la resolución*», en virtud de la especialidad del procedimiento establecido en los incisos segundo y tercero del [artículo 565](#) del ET, mientras que el [artículo 566-1](#) ídem [que regula la notificación electrónica] no consagró un procedimiento para notificar electrónicamente las resoluciones que deciden los recursos de reconsideración. Así, ante incompatibilidades entre las disposiciones, debía aplicarse la primera, en virtud del criterio de especialidad previsto en el artículo 5 de la Ley 57 de 1887.

En la misma línea, señaló que el alcance del [artículo 566-1](#) estaba restringido a los actos que debían ser notificados a través del correo, respecto de los cuales debían los contribuyentes realizar alguna actuación.

Advirtió que inclusive bajo la literalidad del inciso 2 del [artículo 565](#) ídem, se evidenciaba «que la única facultad en el marco de proceso de proceso de notificación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración para hacer uso de los mecanismos electrónicos, es la relativa a la citación para notificación personal de la resolución del mencionado recurso, la cual se puede realizar en forma electrónica al ser un acto Administrativo, que a diferencia de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración». Igualmente, argumentó que lo anterior se corroboraba con lo señalado en el inciso 3 del [artículo 616-1](#) ídem, respecto de que, los términos del contribuyente para «responder o impugnar en sede administrativa, comenzarán a correr transcurridos cinco (5) días a partir de la entrega del correo electrónico», lo cual no sería aplicable respecto de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, lo que evidenciaba que esta última disposición no cobijaba la notificación de tales actos.

Adicionalmente, resaltó la modificación de la Ley 2010 de 2019 al [artículo 566-1](#), en tanto, eliminó la «referencia expresa» de la aplicación de la notificación electrónica a providencias que resolvieran recursos de reconsideración, pues habiendo estado eso previsto expresamente por el legislador, la citada previsión había sido eliminada por las leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019; de modo que, en virtud de la del efecto útil de la Ley, la notificación electrónica no resultaba procedente respecto de las resoluciones que resolvían los recursos de reconsideración.

Tras lo anterior, señaló que, dada la irregularidad de la notificación, la resolución que resolvió el recurso no se entendió notificada y, en consecuencia, no le fue oponible a la actora, configurándose la causal de nulidad del [artículo 730](#) del ET; de modo que se notificó por conducta concluyente el 27 de septiembre de 2021, fecha para la cual se había configurado el silencio administrativo positivo, por lo tanto, el recurso se entendía resuelto a su favor.

-*El tribunal (...) consideró (...) infundadamente que la dirección para efectos de notificación de la resolución que resolvió el recurso correspondió a «Angie.padilla...».* Al respecto, argumentó que la dirección procesal no debía ser «necesariamente electrónica», sino que podía ser física, y destacó que durante el proceso de determinación informó una dirección física, la cual fue reconocida por la Administración en el requerimiento especial, en la liquidación oficial de revisión y en el auto inadmisible del recurso de reconsideración. No obstante, su contraparte seleccionó una dirección electrónica de todas las direcciones provistas y decidió notificar allí la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, esto pese a haber reconocido que la dirección procesal era el domicilio físico señalado en el «acápite de notificaciones» del recurso de reconsideración, de manera que ahí fue que debió notificarse. En consecuencia, la sentencia violó el [artículo 564](#) del ET.

-*(...) Se configuró el silencio administrativo positivo (...).* El tribunal pretermitió que la dirección procesal «para efectos del recurso de reconsideración fue física» y no abordó la inobservancia del procedimiento del [artículo 565](#) del ET para notificar la resolución que resolvió la impugnación, de modo que la conclusión respecto de la ocurrencia del silencio positivo fue errónea, ya que transcurrido el término para resolver, la Administración perdía competencia y el recurso debía entenderse resuelto en favor del contribuyente, y reiteró lo señalado anteriormente.

-*La sentencia (...) resulta contraria al principio constitucional de la prevalencia de la sustancia sobre la forma al considerar que la certificación allegada no tenía la virtualidad de acreditar el cumplimiento de los requisitos para acceder a la renta exenta consagrada en el [artículo 207-2](#) del ET.* Adujo que el tribunal cimentó su análisis en la aplicación exegética y formalista de la normativa aplicable, sin atender los supuestos fácticos acreditados, transgrediendo la prevalencia del derecho sustancial (art. 228 CP). Seguidamente, puso de relieve que los anexos de la demanda demostraron que inició la construcción del hotel en 2007, emprendió operaciones en 2009 y que el MinComercio había acreditado en el año 2019 que la actora venía obteniendo el beneficio de renta exenta «desde el 2011», por lo que el beneficio se encontraba vigente para el año 2016. No obstante, el *a quo* pretermitió la verdad sustancial y los hechos acreditados y desconoció el beneficio por cuanto el certificado allegado no había sido expedido durante el año 2016, objeto de la fiscalización. En este punto, destacó que el salvamento de voto de la magistrada disidente en primera instancia avalaba su posición.

-*La sentencia (...) es contraria a la regla jurisprudencial integrada por el Consejo de Estado en la sentencia 26820 (...).* Insistió en que el tribunal aplicó de manera exegética y formalista el Decreto 2755 de 2003, pues a su juicio solo podía acreditarse el ejercicio de la actividad hotelera a partir de un certificado del año 2016, no obstante la providencia mencionada al resolver un caso «sustancialmente análogo» avaló la acreditación del cumplimiento de los requisitos reglamentarios de la exención «a partir de medios probatorios que no hubieren sido expedidos o constituidos en el año de (...) la fiscalización», pues la interpretación de la Sala para la procedencia del beneficio se enfocó «en el análisis de los hechos acreditados» y no en la aplicación exegética del Decreto 2755 de 2003 como lo hacía el tribunal. Señaló que el *a quo* debió observar dicho criterio por tratarse de un precedente judicial obligatorio y, por lo tanto, debió tomar en consideración que el certificado aportado demostró el ejercicio de una actividad hotelera en 2016, a pesar de haber sido expedido en una anualidad posterior.

-*El a quo pretermitió la valoración con fundamento en la sana crítica de las pruebas allegadas (...).* Aseguró que las conclusiones del fallo desconocieron que los anexos de la demanda incorporaron (2) certificaciones del MinComercio sobre la vigencia «del beneficio incorporado en el artículo 207-3 del ET desde el año 2011». Sobre el particular, manifestó que tales medios probatorios eran conducentes porque acreditaron «desde una perspectiva fáctica y jurídica» que para el año 2016 la actora operaba un hotel nuevo, cuya construcción inició en 2007. En cuanto a su pertinencia, adujo que estos demostraban el cumplimiento de los requisitos para acceder a la renta exenta. Para finalizar, reivindicó su utilidad, en la medida en que no justificaban hechos previamente demostrados ni eran superfluos, por lo que el tribunal inobservó su obligación de carácter legal prevista en los artículos 164, 165, 166, 167 y 176 del CGP, al omitir la valoración del material probatorio.

-*La sentencia (...) desconoció la presunción de legalidad (...) de los certificados expedidos por el MinComercio.* Reprochó que el tribunal no tuviera por suficiente los certificados, que a su juicio establecían el cumplimiento de los requisitos del beneficio para el año 2016, documentos que constituían actos administrativos, cuya legalidad no había sido cuestionada por ninguna autoridad judicial; sin embargo, el tribunal inobservaba la presunción de legalidad de la cual estaban investidos, lo que contrariaba el artículo 88 del CPACA, lo que comportaba una «confianza legítima» a su favor.

-*El tribunal (...) transgredió el [artículo 647](#) del ET (...).* Aseguró que demostró el acatamiento de las condiciones de la exención, de ahí que su denuncio privado no incluyó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y, en consecuencia, no se configuró la sanción por inexactitud. Remarcó que la multa era improcedente porque la glosa obedeció a la «ausencia de material que demostrara la procedencia de beneficios», para lo cual citó fallos que no prohibieron su legalidad cuando la modificación oficial respondía a «deficiencias probatorias».

-*La sanción (...) es improcedente al haberse configurado una diferencia de criterios en el derecho aplicable (...).* En virtud del contenido de los actos y el fallo de primera instancia, aseguró que la discusión giró en torno a la periodicidad del certificado del MinComercio para acreditar el ejercicio de las actividades hoteleras. Además, como demostró el cumplimiento «sustancial» de los requisitos de la exención, su interpretación del [artículo 207-2](#) del ET y el Decreto 2755 de 2003 fue «razonable» y siguió «criterios» de la Sala. De igual forma, reprodujo el entendimiento de la Sala del «error en derecho», y defendió que, en este caso, actuó con base en hechos y datos ciertos soportados en un documento del MinComercio que «demostró en un periodo multianual el cumplimiento del requisito formal relativo a dicha certificación».

Pronunciamientos finales

La demandada10 solicitó la confirmación del fallo e insistió en sus argumentos de la contestación a la demanda. El ministerio público guardó silencio en esta oportunidad.

Consideraciones de la Sala

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la parte demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.

Problemas jurídicos

En concreto, corresponde a la Sección definir si: (i) operó el silencio administrativo positivo, por no haberse notificado debidamente la resolución que resolvió el recurso de reconsideración dentro del término previsto en el [artículo 732](#) del ET; (ii) era procedente la exención consagrada en el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET (vigente en 2016) con fundamento en una certificación del MinComercio emitida con posterioridad a la anualidad fiscalizada; y (iii) no procedía la sanción por inexactitud.

Análisis del caso concreto

2- Respecto del primer problema jurídico, la impugnante adujo que si bien el tribunal analizó de manera «genérica» sus argumentos, guardó silencio sobre la ausencia de la citación previa para la notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y del edicto como mecanismo supletorio, a pesar de que ese era el procedimiento para notificar la decisión según el [artículo 565](#) del ET; reprochó que en lugar de lo anterior, la demandada envió el acto «*a un correo electrónico*» indicado para «*la notificación de la resolución que resolviera el recurso de reposición en contra del Auto Inadmisorio*» de la reconsideración, pese a que había informado una dirección procesal física, que fue reconocida por la demandada en diferentes actos.

Sostuvo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no podía notificarse electrónicamente, pues el [artículo 566-1](#) ídem, a diferencia del artículo 565 *ibidem*, guardó silencio sobre el tema y limitó su uso a «*la citación (...) para notificarse personalmente*». Asimismo, subrayó que el término de cinco (5) días para responder o impugnar en sede administrativa -previsto en el [art. 566-1](#)- era inaplicable a la resolución de reconsideración, de modo que la notificación electrónica allí regulada no abarcaba la de los actos que resolvían los recursos. En tal contexto, sostuvo que la notificación del acto se surtió por conducta concluyente con la radicación de la demanda -27 de septiembre de 2021- y, como había sido interpuesto el 24 de julio de 2020, el término para resolverlo había vencido el 07 de septiembre de 2021, por lo que se configuró el silencio administrativo positivo. Puntualizó que, antes de la incorporación del [artículo 566-1](#) del ET, el legislador había consagrado en forma «*clara, directa y expresa*» que la notificación electrónica era aplicable a los actos que decidían recursos de reconsideración; sin embargo, las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019 eliminaron dicha previsión, por lo que considerado el efecto útil de la ley, la supresión significaba que las resoluciones de reconsideración no podían notificarse en forma electrónica.

En contraposición, la demandada sostuvo que notificó la decisión a las direcciones de correo electrónico suministradas en el recurso de reposición contra el auto que inadmitió el de reconsideración, pues al haber señalado una dirección electrónica debía notificar los actos en ese canal, a menos que este fuera modificado por el interesado en forma expresa. Además, manifestó que la dirección procesal electrónica prevalecía sobre la física. Luego, indicó que el recurso de reconsideración consignó una dirección física para notificaciones, pero luego de haberse inadmitido la impugnación, la obligada interpuso recurso de reposición e indicó «*tres direcciones procesales electrónicas*» a las que notificó el auto admisorio del recurso de reconsideración y la resolución que resolvió este último, dentro del término legal. Reprochó que su contraparte solo cuestionó el envío de la decisión a una de las direcciones electrónicas procesales, pero guardó silencio frente a los mensajes remitidos a los demás correos, entre ellos, el de apoderado, lo cual reflejaba que conoció la decisión. De igual forma, subrayó que la demandante admitió en forma implícita la validez de la notificación electrónica, en la medida que presentó la demanda dentro del término legal contado desde la remisión del correo electrónico.

Para el *a quo*, la Administración notificó correctamente la decisión, pues la remitió a la dirección electrónica procesal informada en el recurso de reposición contra el auto inadmisorio del recurso de reconsideración, la cual prevalecía sobre la dirección física que había sido señalada en una etapa previa, según los artículos [565](#) del ET y 6 de la Resolución 38 de 2020. Igualmente, destacó que la actora se limitó a indicar en la demanda que había informado una dirección física, obviando lo señalado en el memorial presentado con ocasión del inadmisorio del recurso, en el que solicitó tener en cuenta tres direcciones de correo electrónico. Así, concluyó que, la decisión fue notificada en el término del [artículo 732](#) del ET, toda vez que la reconsideración fue interpuesta el 24 de julio de 2021 y la resolución que la resolvió se notificó el 24 de mayo de 2022.

2.1- Sin perjuicio de rememorar que los esfuerzos legislativos por la notificación electrónica de los actos administrativos proferidos por la DIAN se remontan al año 2006, mediante la Ley 1111, lo cierto es que, esta modalidad de notificación correspondió a una de las medidas de urgencia adoptadas para garantizar la atención y la prestación de los servicios por parte de las autoridades durante la crisis mundial ocasionada por el Covid- 19.

Al respecto, se pronunció la Sala, entre otras sentencias en la de fecha 23 de mayo de 2024 (exp. 28343, CP: Wilson Ramos Girón), advirtiendo que el Decreto Legislativo 491 del 28 de marzo de 2020, artículo 4 determinó que, mientras permaneciera vigente la Emergencia Sanitaria, la notificación o comunicación de los actos administrativos se haría por medios electrónicos. La emergencia había sido declarada mediante la Resolución 385, del 12 de marzo de 2020, del Ministerio de Salud y Protección Social «*hasta el 30 de mayo de 2020*» y luego fue sucesivamente prorrogada hasta el 30 de junio de 2022. En línea con ello, la Administración expidió la Resolución 000058, del 01 de junio de 2020, que en su artículo 2 determinó que los actos administrativos, providencias, decisiones, documentos u oficios se podían notificar por medio de correo electrónico, con el fin de asegurar el aislamiento preventivo obligatorio para conjurar la propagación del Covid-19, lo anterior, sin perjuicio de que «*ante la imposibilidad manifiesta de una persona de suministrar una dirección de correo electrónico, podrá indicar un medio alternativo para facilitar la notificación o comunicación de los actos administrativos*», condicionamiento al que se sujetó la legalidad del artículo 4 del Decreto 491 de 2020 en la sentencia C-242 de 2020 (MM PP: Luis Guillermo Guerrero Pérez y Cristina Pardo Schlesinger).

Ahora bien, la Sección ha reconocido, en el marco de la normativa en materia de notificaciones, la prevalencia de la dirección procesal informada por el contribuyente o su apoderado, previsión que debía compaginarse con la medida adoptada por el Decreto Legislativo 491 de 2020, pues en vigencia de la emergencia sanitaria debía observarse en primer lugar el uso de notificaciones electrónicas -salvo por lo precisado en la providencia constitucional-. De modo que, si durante la vigencia de la emergencia sanitaria, el obligado tributario informaba de manera concurrente una dirección procesal electrónica y otra física, la primera tenía plena compatibilidad con la enunciada regulación del estado de emergencia sanitaria que como ya se indicó tuvo vigencia hasta el 30 de junio de 2022.

Con todo, muy relevante tener en cuenta el criterio de decisión que orientó el precedente del 16 de mayo de 2024 (exp. 28318, CP: Wilson Ramos Girón) al analizar un evento en el que el obligado tributario informó como dirección procesal una dirección física y una electrónica, de forma concurrente, oportunidad en la cual, la Sala precisó que dicha circunstancia materializaba una autorización del obligado tributario para efectuar la notificación en cualquiera de las dos direcciones, de modo que al surtirse efectivamente la notificación en una de ellas, la misma tendría plena validez, en tanto se habría cumplido su finalidad, esto es, poner la decisión en conocimiento del interesado para garantizar su defensa y debido proceso.

2.2- Precisado lo anterior, a efectos de resolver el debate planteado, resultan relevantes los siguientes hechos y/o medios probatorios:

(i) Mediante radicado 00E2020010764, del 24 de julio de 2020 (caa ff. 790 a 846), la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión 312412020000008, del 05 de marzo de 2020, en cuyo acápite de notificaciones indicó una dirección procesal física «*[d]e conformidad con el contenido expresamente regulado en el [artículo 564](#) del [ET] y en el literal b del artículo 6 de la Circular No. 0038 del 30 de abril de 2020*».

(ii) Mediante Auto 107-000907, del 19 de agosto de 2020 (caa ff. 977 a 979), la demandada inadmitió el recurso de reconsideración, lo cual fue notificado mediante edicto fijado el 07 de septiembre de 2020 y desfijado el 18 de septiembre de 2020, puesto que, si bien se le había remitido el correo de «*citación para notificación*» a la dirección procesal física informada en el escrito del recurso, no compareció a la diligencia de notificación personal. Luego, por medio del Radicado 000E2020013864, del 01 de octubre de 2020 (caa ff. 878 a 887), la actora interpuso recurso de reposición contra la decisión inadmisoria, en el cual indicó como dirección «*para las notificaciones relacionadas con el proceso de la referencia*» tres (3) correos electrónicos «*o*» una dirección física [idéntica a la informada en el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión] «*[d]e conformidad con el (...) [artículo 564](#) del [ET] y en el literal b del artículo 6 de la Circular No. 0038 del 30 de abril de 2020*».

(iii) La Administración profirió el Auto Admisorio por Reposición 001131, del 06 de octubre de 2020 (caa ff. 878 a 887), revocando el Auto Inadmisorio 107-000907 de 2020 y, en su lugar, admitió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora; decisión que fue notificada al apoderado por correo electrónico ([art. 566-1](#) del ET) del 08 de octubre de 2020, según lo certificado por la Coordinación de Notificaciones, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos.

(iv) Finalmente, la Administración expidió la Resolución 003389, del 20 de mayo de 2021 (caa ff. 991 a 1002), mediante la cual resolvió el recurso de reconsideración, confirmando la liquidación oficial de revisión. Esta decisión fue notificada a través del correo electrónico enviado el día 24 de mayo de 2021, el cual fue remitido a las tres (3) direcciones electrónicas procesales indicadas por la contribuyente en su recurso de reposición contra el auto inadmisible de la reconsideración. Lo anterior se acredita con tres (3) certificados de notificación electrónica de la anotada resolución, obrantes en el expediente, en los que consta el envío de la decisión a todos los correos electrónicos, entre ellos, el del apoderado judicial de la demandante.

2.3- Lo anterior pone de presente que, la notificación se efectuó a tres de las cuatro direcciones procesales suministradas por la actora con ocasión del recurso de reposición contra el auto inadmisible del recurso de reconsideración, sin que la parte apelante haya advertido defectos en su efectiva práctica.

Ahora bien, como se advierte que la apelante plantea la prevalencia de la dirección procesal informada en el recurso de reconsideración -dirección física-, sobre las direcciones informadas en el recurso de reposición contra la inadmisión del recurso de reconsideración (3 electrónicas y una física), se hace menester precisar que las direcciones reportadas en esta última impugnación tenían igualmente la connotación de dirección procesal por haber sido expresamente señaladas por la contribuyente dentro del proceso de discusión para que le fueran notificadas las decisiones. No puede obviarse que, al contribuyente, hoy actora en el acápite de notificaciones indicó tales direcciones «*para las notificaciones relacionadas con el proceso de la referencia*», lo que entiende la Sala referido a la actuación de determinación sobre el impuesto sobre la renta del período 2016 que estaba en curso, pues en parte alguna se advierte alguna especificación respecto a que las direcciones informadas en tal oportunidad solo fueran para que se le notificara el acto que resolviera la admisión del recurso de reconsideración; y a partir de ello, como se trataba de una dirección procesal informada en una actuación posterior dentro del proceso de determinación y discusión, esta desplazaba la informada anteriormente.

Igualmente, se precisa destacar que, como el señalamiento de la dirección procesal reportada por la demandante -en la que concurrían direcciones electrónicas y física-, se dio en vigencia del estado de emergencia económica, social y ecológica por el Covid 19, resultaba totalmente legítimo que la Administración hubiera optado por notificar directamente a las tres direcciones electrónicas en vez de la física, comoquiera que tal forma de comunicación de los actos correspondía a una de las medidas adoptadas para impedir la propagación del virus (DL 491 de 2020 y Resolución 000058, del 01 de junio de 2020), que justamente propendía por evitar las diligencias personales en salvaguarda de la salud de los contribuyentes y los funcionarios de la tributación.

Por lo señalado, contrario a lo manifestado por la apelante acerca de que la autoridad seleccionó una sola dirección electrónica de las informadas para practicar la notificación, lo cierto es que, la Sala constató que la notificación se hizo a las tres direcciones procesales electrónicas -que corresponden a la totalidad de direcciones electrónicas informadas en el recurso de reposición contra el auto inadmisible de la reconsideración- de modo que la notificación se surtió válidamente, hecho que no se afecta por no haberse enviado la notificación también a la dirección física, pues tal como lo precisó la Sección, cuando el contribuyente informe en forma simultánea como dirección procesal una física y otra electrónica, se entiende que autoriza a la Administración para que lo notifique en cualquiera de ellas, de manera que en este caso, en que había informado (4) direcciones, tres de ellas electrónicas y una física, la notificación surtida a las electrónicas, cumplió con suficiencia la exigencia normativa de privilegiar la dirección procesal. Súmese a ello que, conforme a la certificación señalada en el punto probatorio iv dentro de las notificaciones electrónicas del acto que resolvió el recurso de reconsideración efectuadas el 24 de mayo de 2021, se encuentra comprendida la del apoderado que ha actuado en representación de la actora en el proceso administrativo y judicial.

En consecuencia, como el recurso de reconsideración fue interpuesto el 24 de julio de 2020 -hecho no discutido- y la resolución que lo resolvió fue notificada electrónicamente el 24 de mayo de 2021, la oportunidad prevista el [artículo 732](#) del ET no fue pretermitida por la Administración, esto, sin quisiéramos considerar que dicho plazo había sido suspendido por las Resoluciones DIAN 43 y 48 de 2021. En consecuencia, se impone desestimar la pretendida notificación por conducta concluyente y, por ende, la configuración del silencio administrativo positivo invocada por la demandante. Por las mismas razones, la Sala se releva de abordar los restantes cargos de apelación, referidos a que tratándose de los actos que resuelven recursos, no aplicaría el término de cinco (5) días para responder o impugnar los actos notificados en forma electrónica -[art. 566-1](#) del ET- y el «*efecto útil*» de las supresiones efectuadas por las Leyes 1943 de 2018 y 2010 de 2019. No prospera el cargo de apelación.

3- Definido lo anterior, la Sala atenderá el segundo problema jurídico, relacionado con la procedencia de la exención, por ser idóneo el certificado aportado por la demandante para acreditar el cumplimiento de los requisitos para el beneficio tributario regulado en el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET. A tales efectos, la apelante adujo que la postura de los actos demandados y del fallo impugnado vulneraban la prevalencia del derecho sustancial sobre las formalidades, en tanto concluyeron que la única forma de comprobar los requisitos del beneficio era mediante una certificación emitida por el MinComercio «durante el año 2016», lo que materializó un entendimiento «*exegético y formalista*» de las normas aplicables. En ese sentido, destacó que los anexos de la demanda demostraron que la actora inició la construcción del hotel en el año 2007, emprendió operaciones en el año 2009 y que el MinComercio -en una certificación del año 2019- constató la obtención del beneficio «desde el 2011». Igualmente, sostuvo que el *a quo* inobservó la «regla» fijada en la sentencia del 21 de septiembre de 2023 (exp. 26820, CP: Wilson Ramos Girón), que avaló la acreditación del cumplimiento de los requisitos de la renta exenta «*a partir de medios probatorios que no hubieren sido expedidos o constituidos en el año de (...) la fiscalización*». Por lo tanto, el fallo no valoró las pruebas con fundamento en la sana crítica y desconoció la presunción de legalidad de los actos proferidos por el ministerio.

A su turno, la demandada replicó que no desconoció la prevalencia del derecho sustancial, dado que los beneficios tributarios se interpretaban en forma restrictiva y la actora debía solicitar al MinComercio el «*procedimiento de visita anual*», en desarrollo de lo cual se levantaba un acta de verificación y tras ello se expedía la certificación. Sin embargo, la única verificación realizada por solicitud de la actora ocurrió el 12 de enero de 2011. Igualmente, preciso que el «*certificado emitido en 2019*» fue valorado, solo que se determinó que este no era suficiente para acreditar el cumplimiento de la obligación anual de solicitar la visita y la suscripción de la respectiva acta. Advirtió que la certificación aportada por la obligada reflejó que su expedición siguió los lineamientos de la Resolución 0445 de 2018, disposición posterior al año investigado. Asimismo, subrayó que visitó el MinComercio para constatar a qué vigencia correspondía el Oficio 2-2019-009899 de 2019, habiendo verificado que el documento certificaba la exención a partir del 2018 y que no era retroactiva.

El tribunal avaló la tesis de la Administración, pues concluyó que el [artículo 207-2](#) del ET debía interpretarse «*según su estricta literalidad*». Así, la actora debía solicitar cada año al MinComercio una certificación sobre la prestación de servicios hoteleros en el establecimiento, para lo cual debía observarse la Resolución 944 de 2007, de ahí que la autoridad respetó el principio de legalidad y la mencionada literalidad, pues la sociedad no aportó dicha certificación en las condiciones requeridas. Respecto de la certificación aportada, señaló que esta no observaba las disposiciones vigentes en el año 2016.

3.1- A los efectos de dirimir la controversia planteada, la Sala iniciará por rememorar que el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET, adicionado mediante el artículo 18 de la Ley 788 de 2002 y derogado con el artículo 96 de la Ley 2277 de 2022, establecía que tendrían la calidad de rentas exentas, «*con los requisitos y controles que establezca el reglamento*», los «*[s]ervicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la (...) ley, por un término de treinta (30) años*», esto porque, acorde con la exposición de motivos del proyecto de ley, la finalidad del legislador era crear «*incentivos para actividades como (...) los servicios prestados por nuevos hoteles, los originados por las nuevas inversiones hoteleras*», dado que se necesitaba crear «... algunas estímulos tendientes a fomentar ... la inversión en sectores deprimidos como el turismo y la producción maderera, entre otros» (Gaceta del Congreso 398 del 29 de septiembre de 2002).

Dicha disposición fue reglamentada mediante el Decreto 2755 de 2003, cuyo artículo 5 determinó que la procedencia de la exención estaba subordinada al cumplimiento de una serie de «*requisitos cuando la DIAN los exija*», entre ellos - ordinal 2 ídem-, una «*[c]ertificación expedida por el [MinComercio] sobre la prestación de servicios hoteleros en el nuevo establecimiento hotelero*». A tales efectos, el artículo 8 *ibidem* detalló el trámite para la obtención del señalado documento, acorde con el cual el contribuyente debía solicitar «*anualmente*» a una dependencia de la citada entidad «*la verificación de los servicios hoteleros prestados (...), de lo cual se levantará un acta (...) en los términos y condiciones que establezca dicho Ministerio*».

En línea con la prenotada reglamentación, el MinComercio expidió la Resolución 0944, del 23 de mayo de 200714, fijando el procedimiento «*para la expedición de las certificaciones de que trata el artículo 8 del Decreto 2755 de 2003*». Al respecto, el artículo 1 dispuso que, una vez recibida la solicitud por parte del interesado, el Viceministerio de Turismo verificaría el cumplimiento de las obligaciones legales de los establecimientos hoteleros frente al Registro Nacional de Turismo y el pago de la contribución parafiscal para la promoción del turismo. Luego, la autoridad designaría a un funcionario para que adelantara la verificación «*anualmente*», «*para lo cual se llevará a cabo una visita de la que se levantará la correspondiente acta, en la que deberá constar (...) la relación de los servicios prestados*» (art. 9 del Decreto 2755 de 2003).

Posteriormente, dicho ministerio simplificó el procedimiento de expedición de las certificaciones anuales mediante la Resolución 0445, del 05 de marzo de 2018 -que derogó la Resolución 0944 de 2007-, a partir de la cual, las certificaciones se emitirían automáticamente dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha límite de pago de la declaración de renta, según el calendario tributario, a cuyos efectos, la Dirección de Análisis Sectorial y Promoción del Viceministerio de Turismo comprobaría que se encontrara activo el Registro Nacional de Turismo del prestador de servicios turísticos y que estuviera al día en el pago de la contribución parafiscal.

3.2- La Sala advierte que el despliegue probatorio de la actora para demostrar la procedencia de la exención consistió en aportar un certificado «automático» del 29 de marzo de 2019 -sin número- (caa f. 868) que siguió los lineamientos de la Resolución 0445, del 05 de marzo de 2018 -que derogó la Resolución 0944, del 23 de mayo de 2007-, a través de la cual la Directora de Análisis Sectorial y Promoción del Viceministerio de Turismo del MinComercio dio fe sobre la verificación del «*estado actual del Registro Nacional de Turismo y de los pagos de la Contribución Parafiscal realizados por el establecimiento de alojamiento y hospedaje (...) operado por HOTELERÍA INTERNACIONAL S.A. (...) para la vigencia fiscal 2018*». Al respecto, la verificación de la base de datos de los establecimientos de alojamiento y hospedaje evidenció «que vienen obteniendo el beneficio de renta exenta bajo el Acta No. 781 desde el Año 2011». Asimismo, el documento constató que el Registro Nacional de Turismo estaba «activo» y que el prestador de servicios efectuó el pago de las contribuciones parafiscales del año 2018.

En adición, mediante el documento denominado «*Notificación por Correo Electrónico (...) – Certificación Automática – Oficio 2-2019-009899*», del 11 de abril de 2019 (caa ff. 870 a 871), el MinComercio indicó que «el alojamiento turístico (...) viene obteniendo el beneficio de renta exenta de conformidad con lo establecido en los Decretos 2755 de 2003, 920 de 2009 y 4350 de 2020 y en la Resolución 0944 de 2007, (...) para los fines previstos en el [artículo 207-2](#) del [ET] (Ley 788 de 2002) con el Acta No. 781 desde el año 2011».

Durante la investigación en sede administrativa, la Administración efectuó una visita de verificación al MinComercio el 17 de junio de 2019 (caa ff. 647 a 648 vto.), cuyo propósito era «*establecer la expedición de la [certificación para el año gravable 2016]*» y, en particular identificar la vigencia fiscal a la que correspondía el citado Oficio 2-2019-009899, ante lo cual el ministerio clarificó que cubría el «*año 2018 (...) y no era retroactivo para años anteriores*». Igualmente, la diligencia recopiló el Memorial 1-2019-005461, del 22 de febrero de 2019 (caa f. 650), en donde la actora solicitó «*la certificación del acta de visita de prestación de servicios turísticos hoteleros del año 2016*»; petición que fue contestada por el ministerio mediante el Oficio 2-2019-005002, del 01 de marzo de 2019 (caa ff. 650 a 651), informándole que realizada la correspondiente verificación «*la única visita de verificación solicitada y realizada (...) corresponde al ocho (8) de marzo de dos mil once (2011), conforme a solicitud remitida por el prestador de servicios turísticos*», sin perjuicio que el MinComercio destacara a lo largo de su respuesta que tal visita debía requerirse anualmente por el interesado.

De conformidad con lo anteriormente expuesto, a juicio de la Sala, la certificación automática del MinComercio del 29 de marzo de 2019 (sin número), que aportó la demandante a fin de acreditar la prestación de servicios hoteleros (art. 5.2 del Decreto 2755 de 2003), junto con el documento denominado «*Notificación por Correo Electrónico (...) – Certificación Automática – Oficio 2-2019-009899*», del 11 de abril de 2019, no satisfacen la exigencia normativa para la acreditación de que para la vigencia fiscal de 2016 la contribuyente prestó servicios hoteleros en la edificación nueva, de modo que este medio probatorio no conduciría a reconocer el cumplimiento de los requisitos y controles a los que remite el [artículo 207-2](#) del ET al prever la desgravación en renta para los obligados tributarios que prestaran servicios hoteleros en nuevos hoteles, y que se señalaban como condición de exención del beneficio.

En efecto, el artículo 7 del Decreto 2755 de 2003, normativa vigente para la época, de obligatorio cumplimiento, expresamente estableció: «*Para la procedencia de la exención por concepto de servicios hoteleros prestados en hoteles que se remodelen y/o amplíen, el contribuyente deberá acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos. 4. Certificación sobre la prestación de servicios hoteleros en establecimientos remodelados y/o ampliados, expedida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo*». A tales efectos anteriores, el artículo 8 ídem determinó: «*para efectos de la expedición de la certificación a que se refiere el (...) numeral 4 del artículo 7 de este decreto, el contribuyente deberá solicitar anualmente a la Dirección de Turismo del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo la verificación de los servicios hoteleros prestados en las instalaciones de los nuevos hoteles o de los hoteles remodelados y/o ampliados, de lo cual se levantará un acta que será suscrita por las partes...*». Como se observa, los requisitos previstos en la disposición reglamentaria, entre ellos, la certificación sobre la prestación de servicios hoteleros que debía expedir anualmente el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en lo que interesa al proceso, constituía condición de procedencia de la exención por expreso señalamiento de la norma, de modo que, no se trataba de un mero requisito formal, como lo pretende la actora.

Por lo señalado, no prospera el cargo de apelación.

4- Respecto de la sanción por inexactitud, la apelante solicitó su revocatoria aduciendo haber demostrado el acatamiento a las condiciones de la exención, de ahí que su declaración no incluyó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados y, en consecuencia, no se configuró la conducta sancionable. Expuso que la multa era improcedente, en vista de que la glosa obedeció a la «ausencia de material que demostrara la procedencia de beneficios», para lo cual citó fallos que negaron su legalidad cuando la modificación oficial respondía a «deficiencias probatorias». En forma subsidiaria, defendió la configuración de una «diferencia de criterios» sobre la periodicidad del certificado del MinComercio para acreditar el ejercicio de servicios hoteleros, pues su conducta observó hechos y datos ciertos basados en un documento que «*demostró en un periodo multianual el cumplimiento del requisito formal relativo a dicha certificación*».

Por su parte, la demandada afirmó que la inclusión de exenciones inexistentes era una conducta sancionable y, como la actora incumplió los requisitos reglamentarios para el beneficio y liquidó un menor impuesto, la multa era legal. Consideró que no hubo una «diferencia de criterios», pues el debate no versó sobre la interpretación de una norma, sino sobre un aspecto probatorio. A su turno, el *a quo* explicó que la demandante aprovechó un beneficio tributario sin acreditar en forma previa las condiciones legales y reglamentarias para su procedencia, por lo que confirmó la sanción.

4.1- Sobre la primera cuestión, en la que la apelante plantea la atipicidad de la conducta, la Sala advierte que, ante la denegación del cargo de la procedencia de la exención declarada, la actora liquidó un menor tributo a cargo, de tal forma que existe una adecuación típica con la conducta que reprocha el [artículo 647](#) del ET.

En lo atinente a la causal de exoneración de la multa, la Sala descarta la configuración del error sobre el derecho aplicable¹⁵, toda vez que aquella «*presupone la exclusión de la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta, de manera que la inapropiada autoliquidación de los tributos se haya fundado en una equivocada comprensión del derecho aplicable o su alcance*»¹⁶, lo que para la Sección no se configura en el caso bajo análisis, pues lo que se advierte es la inobservancia de la normativa que regulaban los requisitos reglamentarios para la procedencia de exención del ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET.

No prospera el cargo de apelación. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente sentencia que: (i) cuando el contribuyente informe en forma simultánea como dirección procesal una física y otra electrónica, se entiende que autoriza a la autoridad para que lo notifique en cualquiera de ellas (ii) una dirección procesal informada en una actuación posterior dentro del proceso de determinación y discusión desplaza la informada anteriormente; (iii) A efectos de la exención hotelera prevista en el ordinal 3 del [artículo 207-2](#) del ET, expresamente se previó que era indispensable acreditar la prestación de los servicios hoteleros en el correspondiente año, con la certificación de MinComercio, a cuyos efectos, este verificaría «*los servicios hoteleros prestados (...) y levantará un acta (...) en los términos y condiciones que establezca dicho Ministerio*».

Costas

6- Conforme al criterio mayoritario de la Sala adoptado en la sentencia del 23 de septiembre de 2025 (exp. 28292, CP: Wilson Ramos Girón), acorde con el cual, procede la condena en costas cuando haya parte vencida en el proceso, se le impondrán costas a la parte demandante, en esta instancia -agencias en derecho- en un (1) smmlv. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de costas, conforme a las reglas del artículo 366 del CGP.

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

Falla

1. Confirmar la sentencia apelada.

2. Condenar en costas a la parte demandante, en esta instancia -agencias en derecho- en el equivalente a un (1) salario, mínimo, mensual, legal y vigente. En consecuencia, ordenar al tribunal que trámite el respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Salvo voto parcial

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Notas al pie

1. ↑ Samai CE, índice 3, certificado 54B8AA3D27BBB7BF F56EE7A71E1F747C C9CE3E2A29DAC68E 38010C552F99F1F1 (pdf), p. 1.
2. ↑ Samai tribunal, índice 22, certificado 9C0F7F9B71672521 A3F402B2C659B5EB 2FAE1CA06FD1641E E2F86E2180A7D5CA (pdf), pp. 49 a 50.
3. ↑ Samai tribunal, índice 2, certificado 8169E685E2D5A32A 64071C92DDE166D8 3D82EBA3A020B5FC C0C5AE9170E997C3 (pdf), pp. 29 a 62 y 64 a 86.
4. ↑ Samai tribunal, índice 2, certificado 38F2542BC36C6496 D2F1715226414C8C D85FBFADBCFF6CE2 733AB275F8BB388D (pdf), pp. 7 a 9.
5. ↑ Samai tribunal, índice 2, certificado 38F2542BC36C6496 D2F1715226414C8C D85FBFADBCFF6CE2 733AB275F8BB388D (pdf), pp. 18 a 92.
6. ↑ Samai tribunal, índice 11, certificado B7DC19DB68D27C02 37BCF4BA950E93D5 B7696F7A3AB27FE7 47E8251773CBA4AD (zip), 2 (pdf), pp. 1 a 26.
7. ↑ La magistrada Carmen Amparo Ponce Delgado se apartó de la decisión mayoritaria del *a quo*. Al respecto, manifestó que los hechos probados reflejaron que el Mincit certificó que la actora era acreedora de la renta exenta «desde 2011 hasta 2019», esto es, durante el periodo fiscalizado. Reconoció que el documento aportado «no se ceñía» a los artículos 5 y 8 del Decreto 2755 de 2003 y 1 de la Resolución 944 de 2007, pues el organismo certificó en 2019 hechos sucedidos en 2016, sin embargo, la apreciación en conjunto de las pruebas -según las reglas de la san crítica- indicaba que la entidad certificó la prestación de servicios que daban lugar a la exención, máxime cuando en casos similares la Sala consintió la posibilidad de subsanar potenciales infracciones reglamentarias con pruebas posconstituidas para acceder a la exención (sentencia del 21 de septiembre de 2023, exp. 26820, CP: Wilson Ramos Girón).
8. ↑ Samai tribunal, índice 22, certificado 9C0F7F9B71672521 A3F402B2C659B5EB 2FAE1CA06FD1641E E2F86E2180A7D5CA (pdf), pp. 1 a 50.
9. ↑ Samai tribunal, índice 28, certificado CB75C7184FB2585F C3F4879B3C30DEA7 11A337A288CE14CB F3B3684AAC18C192 (pdf), pp. 1 a 42.
10. ↑ Samai CE, índice 11, certificado 7CA1D0B1C2220178 A138C3C836CD3D03 2ECB72A53B0065DF 444C27B26A6C5597 (pdf), pp. 1 a 8.
11. ↑ Mediante las resoluciones 844, 1462 y 2230 de 2020, 222, 738, 1315, 1913 de 2021, 304 y 666 de 2022.
12. ↑ Sentencia del 16 de noviembre de 2023 (exp. 27659, CP: Wilson Ramos Girón).
13. ↑ Sentencia del 16 de mayo de 2024, exp. 28318, CP: Wilson Ramos Girón.
14. ↑ Derogada mediante el artículo 4 de la Resolución 0445, del 05 de marzo de 2018.
15. ↑ Denominado como «diferencia de criterios» por la actora.
16. ↑ Sentencias del 26 de octubre de 2023 (exp. 27053, CP: Wilson Ramos Girón); del 21 de marzo de 2024 (exp. 25216, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

Concordancias

Todo el Documento	DECRETO 2755 / 2003	Concordancia
	Art. 5	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 207-2	
	Otras rentas exentas	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 564	
	Dirección procesal	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 565	
	Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 616-1	
	Sistema de facturación	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 647	
	Inexactitud en las declaraciones tributarias	
Todo el Documento	ESTATUTO TRIBUTARIO	Concordancia
	Art. 732	
	Término para resolver los recursos	



Asociación Centro de Estudios Tributarios - CETA - NIT. 800.011.268-6

Centro de Negocios Palms Avenue, Local 9943 - Calle 18 Nro. 35-69 (Vía Las Palmas, Km. 2). Teléfono: PBX (+57) (604) 444 5241 - Medellín, COLOMBIA.

Consulte nuestra [Política de tratamiento de datos personales](#), los [Términos y condiciones](#) de uso de este portal y nuestra [Política de privacidad](#).

Contacto : comentarios@ceta.org.co | Todos los derechos reservados | Copyright © 1999-2020 CETA