



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00518-01 (28017)
Demandante: **NMD S.A.**
Demandada: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE). Contrato de estabilidad jurídica. Devolución por pago de lo no debido.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 11 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (índice 22):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la providencia de primera instancia.

Segundo: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Con las Resoluciones 6283-000718, del 02 de mayo de 2019, 6283-000997, del 12 de junio de 2019, 6283-001058, del 20 de junio de 2019, y 6283-001553, del 28 de agosto de 2019, la demandada rechazó las solicitudes de devolución por pago de lo no debido formuladas por la actora en relación con los pagos del impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) del año 2014; actos que fueron confirmados por las Resoluciones 684-000381, 684-000380, y 684-000382, del 12 de marzo de 2020, y 684-5477, del 21 de agosto de 2020, respectivamente (índice 3).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (índice 3):

A. Declarar la nulidad absoluta de las resoluciones que negaron las solicitudes de devolución que se adjuntan al presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, identificadas de la siguiente forma:

¹ El expediente entró al despacho sustanciador el 25 de agosto de 2023 (índice 3. Esta y las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai).



1. Resolución 6283-000718, del 02 de mayo de 2019, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
2. Resolución 6283-000997, del 12 de junio de 2019, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
3. Resolución 6283-001058, del 20 de junio de 2019, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
4. Resolución 6283-001553, del 28 de agosto de 2019, proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.

Asimismo, solicito que se declare la nulidad absoluta de las siguientes resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración interpuestos:

1. Resolución 684-000381 del 12 de marzo de 2020, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
2. Resolución 684-000380, del 12 de marzo de 2020, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
3. Resolución 684-000382, del 12 de marzo de 2020, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.
4. Resolución 684-5477, del 21 de agosto de 2020, proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN.

En caso de aceptar parcialmente los argumentos expuestos en el presente medio de control, solicito a su honorable despacho se sirva declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, derivada de los fundamentos aceptados.

B. A título de restablecimiento del derecho.

Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos demandados, se declare como restablecimiento del derecho la devolución del pago de lo no debido realizado por la actora por las autorretenciones del CREE correspondientes a los periodos 2.º, 4.º y 6.º del año gravable 2014 y el pago anual del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2014. Lo anterior, aunado al pago de los intereses corrientes, moratorios y legales a que hubiera lugar, en los términos de los artículos 863 del Estatuto Tributario, 1617 y 2232 del Código Civil y 189, 192 y 195 del CPACA.

Si su honorable despacho declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer el concepto y el valor sobre el cual procede la devolución del pago de lo no debido correspondiente a los periodos 2.º, 4.º y 6.º del año gravable 2014, así como al pago anual de la misma anualidad.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución; 1617 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 4.º de la Ley 169 de 1896; 831 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 207-2, 683, 850, 853, 857 y 863 del ET (Estatuto Tributario); 5.º de la Ley 489 de 1998; 1.º a 3.º de la Ley 963 de 2005; 10 del CPACA; 7.º del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012); y 2.º, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (índice 3):

Aseguró haber satisfecho todos los requisitos legales para obtener la devolución del pago de lo no debido solicitada. En particular, indicó que pagó las sumas en discusión en cumplimiento de la obligación que autoliquidó por concepto del CREE del 2014, siendo que no estaba sujeta a ese impuesto. Al respecto, sustentó que, el 11 de abril de 2008, firmó un contrato de estabilidad jurídica con el MINCIT (Ministerio de Comercio, Industria y Turismo) en el que incluyó las disposiciones del impuesto sobre la renta, entre estas

los artículos 207-2 y 240 del ET que le otorgaban derecho a una renta exenta para los servicios hoteleros, de manera que también estaría exonerada del CREE que se adoptó con la Ley 1607 de 2012 pues, en su opinión, la estabilidad contratada le otorgaba exención de cualquier tributo que gravara la renta.

Reprochó que la demandada negara la devolución por considerar que el contrato de estabilidad jurídica no tuvo incidencia para la aplicación del CREE por tratarse de un impuesto diferente al impuesto sobre la renta, pues con ello desconoció que, al igual que este, el CREE recaía sobre la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el período gravable y que esa identidad entre ambos tributos fue reconocida por el artículo 15 de la Ley 1739 de 2014, en tanto remitió a las disposiciones del impuesto sobre la renta a efectos de complementar la regulación del CREE, y también por la Ley 1819 de 2016 que, tras su derogatoria, lo integró al impuesto sobre la renta para gravar las actividades exentas a la tarifa del 9% –misma que era aplicable mientras este estuvo en vigor–. Aseguró que la similitud entre esos impuestos también fue avalada por la Corte Constitucional en la sentencia C-291 de 2015 a efectos de aceptar la compensación de pérdidas fiscales en el CREE como garantía del principio de equidad y por la propia Administración en el Oficio 59875, del 09 de septiembre de 2013. Añadió que las diferencias entre uno y otro impuesto identificadas en la sentencia C-289 de 2014 (*i.e.* aminoraciones de la base gravable, tarifas y destinación) no eran suficientes para descartar su identidad sustancial y tampoco la doctrina oficial expuesta en el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016 que, además de ser contraria a las normas en las que debía fundarse, era inaplicable al caso, pues regía para las obligaciones tributarias que se causaran a partir de su expedición, según la Circular 175 de 2001. Por ende, argumentó que la demandada desconoció la regla de irretroactividad que regía en materia tributaria por sustentar los actos en ese oficio.

Sostuvo que, en cualquier caso, la demandada infringió el artículo 857 del ET por negar la solicitud de devolución por una causal distinta de las ahí previstas y explicó que esa disposición regía para el trámite de la devolución por pago de lo no debido por mandato del artículo 850 *ibidem*. También cuestionó que su contraparte considerara improcedente la solicitud de devolución por la firmeza de las autoliquidaciones que sirvieron de título para el pago, pues conforme a la jurisprudencia de esta Sección² el reintegro por pago de lo no debido no estaba sujeto a la corrección de las declaraciones tributarias.

Por lo expuesto, planteó que por negar la devolución su contraparte desconoció los efectos del contrato de estabilidad jurídica, originó un enriquecimiento sin causa del Fisco y transgredió el debido proceso, su derecho de defensa y los principios de buena fe y confianza legítima, por ello, pidió acceder al reembolso junto con los intereses legales corrientes y moratorios.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (índice 10), para lo cual sostuvo que el pago del CREE del año 2014 realizado por la actora era un pago de lo que debía como contribuyente de ese impuesto. Planteó que el contrato de estabilidad jurídica no tuvo incidencia para su aplicación, pues el CREE era un nuevo impuesto con una estructura propia distinta a la del impuesto sobre la renta, de manera que su adopción no podía entenderse como una modificación normativa de este, como lo reconoció la Corte Constitucional en la sentencia C-393 del 2016 al señalar que los sujetos pasivos, la base

² Al respecto, citó las sentencias del 24 de septiembre de 2008 (exp. 16163, CP: Héctor J. Romero Díaz), del 23 de septiembre de 2020 (exp. 17669, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y el auto del 30 de septiembre de 2013 (exp. 20173, CP: Jorge Octavio Ramírez).

gravable y la tarifa de uno y otro impuesto eran diferentes. Por ende, negó que el CREE pudiera considerarse una modificación adversa de las normas respecto de las cuales su contraparte contrató la estabilidad jurídica, entre estas la renta exenta prevista en el ordinal 3.º del artículo 207-2 del ET, pues ese beneficio tributario era parte de la estructura del impuesto sobre la renta, siendo improcedente su aplicación al nuevo impuesto, ya que en materia tributaria la analogía estaba proscrita. Argumentó que, contrariamente a lo señalado por la actora, el fundamento normativo de los actos acusados no fue el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016, sino la Ley 1607 de 2012, que previó los elementos del hecho generador del CREE y que, en cualquier caso, podía invocarlo como sustento pues contenía la doctrina oficial en vigor cuando se profirieron.

De otra parte, sostuvo que las causales de rechazo dispuestas en el artículo 857 del ET no regían para el *sub examine*, pues negó el reintegro tras constatar que no había un pago indebido, sino que la actora como sujeto pasivo cumplió con la obligación de declarar y pagar el CREE. Estuvo de acuerdo en que la corrección de las declaraciones no era un requisito para la devolución por pago de lo no debido y aclaró que ese no fue el fundamento jurídico de los actos demandados.

Por lo expuesto, se opuso a la infracción de las normas y de las garantías constitucionales y al enriquecimiento sin causa alegados por la demandante.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (índice 22). Estimó que la estabilidad que contrató respecto de los artículos 207-2 y 240 del ET no tuvo implicaciones para el CREE, pues la adopción de este impuesto no podía entenderse como una modificación adversa de esas disposiciones y, por tanto, el pago que pidió en devolución era un pago de lo que debía como sujeto pasivo del nuevo tributo. Invocando los precedentes judiciales de la Corte Constitucional y esta Sección³, concluyó que el CREE era un nuevo tributo distinto al impuesto sobre la renta, porque tenía destinación específica, excluía como sujetos pasivos a las personas naturales, restringía las aminoraciones de la base gravable y tenía una tarifa diferente. Explicó que la unificación de esos dos tributos con la entrada en vigor de la Ley 1819 de 2016 fue una decisión del legislador que no se sustentó en la identidad entre los impuestos, sino en la simplicidad del ordenamiento jurídico. Aclaró que la remisión a las normas del impuesto sobre la renta para la determinación del CREE no incluyó las disposiciones sobre rentas exentas y tarifa, de manera que no procedía la aplicación de los artículos 207-2 y 240 del ET al caso, por cuanto la analogía estaba proscrita en materia tributaria.

Negó que al citar el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016 como sustento de los actos se hubiera violado la regla de irretroactividad, puesto que esa era la doctrina oficial vigente y vinculante para los funcionarios de la Administración para la época en que la actora solicitó el reintegro. Juzgó que las causales de rechazo previstas en el artículo 857 del ET estaban asociadas a los requisitos formales que debían cumplir las solicitudes de devolución, por lo cual no eran aplicables cuando la improcedencia del reintegro se sustentaba en la falta de configuración del pago indebido objeto de la petición, caso para el cual el artículo 853 del ET facultaba a la Administración para «negar» la solicitud. Se abstuvo de pronunciarse sobre el argumento de la actora relacionado con la improcedencia de la corrección de las autoliquidaciones tributarias para el reintegro por pago de lo no debido, pues era incongruente con lo planteado en los actos demandados.

³ Expuestos en las sentencias C-235 de 2019 y del 11 de noviembre de 2021, exp. 24182, CP: Julio Roberto Piza, respectivamente.



Por todo lo anterior, descartó que los actos acusados se hubieran proferido con infracción de las normas en que debieron fundarse y de las garantías constitucionales alegadas por la actora. También negó que el pago discutido conllevara el enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública estando demostrado que se originó en el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de la actora como contribuyente del CREE.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (índice 25), para lo cual insistió en que cumplió los requisitos para la devolución solicitada, pues el pago que realizó mediante las autoliquidaciones del CREE y sus autorretenciones carecían de causa legal dado que con anterioridad a la adopción de ese impuesto suscribió un contrato de estabilidad jurídica respecto de las normas que regían para la determinación del impuesto sobre la renta a su cargo. Reprobó que el *a quo* avalara el rechazo del reembolso bajo la consideración de que era improcedente la aplicación analógica del ordinal 3.º del artículo 207-2 del ET para la determinación del CREE, desconociendo que el sustento de la petición era la no sujeción pasiva a dicho tributo por causa del contrato de estabilidad jurídica. Al efecto, insistió en que el CREE recaía sobre mismo hecho imponible que el impuesto sobre la renta –i.e. la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio del respectivo sujeto pasivo–, por lo cual, a efectos de los contratos de estabilidad jurídica, debía entenderse como una modificación adversa de este último y no como un nuevo impuesto, pues las diferencias que identificó el tribunal entre ambos tributos carecían de entidad jurídica para sustentar tal consideración. Agregó que avalar su sujeción pasiva al CREE y negar el reintegro reducía el beneficio por el que contrató la estabilidad normativa, i.e. la exención de impuestos para las rentas hoteleras.

Sin perjuicio de lo anterior, insistió en que su contraparte infringió la regla de irretroactividad de las normas fiscales por aplicar al *sub examine* la doctrina oficial contenida en el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016, la cual no se había expedido para la fecha en que hizo el pago indebido. También reiteró que, en todo caso, debían anularse los actos demandados porque la demandada rechazó el reembolso sin fundamento en una de las causales dispuestas en el artículo 857 del ET.

Por todo lo expuesto, alegó que procedía acceder al reembolso junto con los intereses legales, corrientes y moratorios.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada guardó silencio. En cambio, el ministerio público pidió revocar la sentencia apelada para, en su lugar, acceder a las pretensiones de la demanda pues, en su opinión, la actora hizo un pago de lo no debido al autoliquidar el CREE del 2014, siendo que estaba exonerada de ese impuesto por la estabilidad jurídica que contrató respecto del impuesto sobre la renta. Así porque ambos impuestos tenían el mismo hecho generador, al margen de las diferencias entre sus bases gravables (índice 11).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, se determinará si lo que pagó

por el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) del año gravable 2014 constituyó un pago de lo no debido, por cuanto alega no estar sometida a ese impuesto por causa del contrato de estabilidad jurídica celebrado con el MINCIT, el 11 de abril de 2008, respecto de las normas del impuesto sobre la renta, entre estas, los artículos 207-2 (ordinal 3.º) y 240 del ET que le daban derecho a una renta exenta para los servicios hoteleros. En seguida, deberá definirse si la demandada violó la irretroactividad de las normas tributarias por citar el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016 como sustento de los actos acusados y si infringió las normas en las que debía fundarse por rechazar el reembolso sin consideración a las causales dispuestas en el artículo 857 del ET. Si de alguno de los anteriores cargos se concluyera que procede el reintegro, corresponderá decidir sobre el reconocimiento de intereses solicitado en la demanda.

Análisis del caso concreto

2- El *a quo* juzgó que era improcedente el reembolso pretendido por la actora en la medida en que las sumas que pidió en devolución fueron un pago de lo que debía como contribuyente del CREE. Esto porque descartó que la estabilidad contratada respecto a las normas del impuesto sobre la renta codificadas en el Estatuto Tributario tuviera efectos para el CREE que fue adoptado como un nuevo impuesto, diferente al impuesto sobre la renta en cuanto a su destinación, sujetos pasivos, base gravable y tarifa. Para el tribunal la unificación de esos dos impuestos mediante la Ley 1819 de 2016 no conllevó un reconocimiento del legislador de la identidad entre ambos tributos, sino que fue una decisión legislativa que se sustentó en la necesidad de simplificar el ordenamiento jurídico. Además, estimó que la remisión a las disposiciones normativas del impuesto sobre la renta para determinar el CREE no abarcaba los artículos 207-2 (ordinal 3.º) y 240 del ET invocados por la actora y tampoco procedía su aplicación analógica.

A ese juicio se opone la demandante, quien es la apelante única, pues considera que el pago que realizó en cumplimiento de la obligación que autoliquidó por concepto del CREE del año 2014 carece de causa legal, ya que no estaba sujeta a ese impuesto en virtud del contrato de estabilidad jurídica celebrado con el MINCIT, el 11 de abril de 2008, el cual tuvo por objeto las disposiciones que la regirían para determinar los impuestos que gravan la renta por el término del acuerdo. Reprueba que las diferencias identificadas por el tribunal tengan entidad jurídica para descartar los efectos de la estabilidad normativa contratada, siendo que ambos tributos comparten el supuesto de hecho que genera el nacimiento de la obligación tributaria –i.e. la obtención de ingresos susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio del sujeto pasivo– y, por ello, a efectos del contrato de estabilidad jurídica, el CREE debía entenderse como una modificación adversa del impuesto sobre la renta y no como un nuevo impuesto. Por otra parte, debate que el *a quo* negara la devolución bajo la consideración de que no procedía la aplicación analógica del ordinal 3.º del artículo 207-2 del ET, puesto que ese no era el sustento para el reembolso sino la declaración y pago de un impuesto del que no era sujeto pasivo por causa del contrato de estabilidad normativa. Concluye señalando que avalar su sujeción pasiva al CREE y negar el reintegro reduce el beneficio por el que contrató la estabilidad normativa, i.e. la exención de impuestos para las rentas hoteleras.

Al tenor de esas alegaciones, es pertinente indicar que no existen en el plenario debates relacionados con circunstancias de hecho, toda vez que está plenamente demostrado y no se discute que (i) el 11 de abril de 2008, la demandante suscribió con la nación, MINCIT el Contrato de Estabilidad Jurídica nro. EJ-07; y que (ii) en ese negocio jurídico la nación se comprometió a que durante un plazo de veinte años le mantendría a la demandante la aplicación del texto que para la fecha de la suscripción del contrato tenían, entre otras normas, los artículos 5.º, 20, 24 a 26, 67 a 69, 75, 80, 90, 107, 115, 117, 125

a 125-4, 126-1, 147, 158-1 a 158-3, 178, 179, 188, 189, 191 (ordinal 13), 193, 207-2 (ordinal 3.º) y 240 del ET, los cuales se ocupaban de regular la sujeción pasiva de las entidades extranjeras al impuesto sobre la renta y complementarios, las operaciones que componen el procedimiento de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta, las reglas para la determinación de la renta presuntiva, el beneficio tributario consistente en una renta exenta por los *«servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles»* y la tarifa del impuesto sobre la renta (índice 3). En cambio, lo que discuten las partes es una cuestión de derecho, relativa a si, por efecto del contrato de estabilidad jurídica suscrito y de su contenido, la demandante no era contribuyente del CREE. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto.

3- Con la Ley 963 de 2005 (norma que sería derogada con la Ley 1607 de 2012), se establecieron en el ordenamiento jurídico colombiano los *«contratos de estabilidad jurídica»* con la finalidad de *«promover inversiones nuevas y de ampliar las existentes en el territorio nacional»*, para lo cual el Estado garantizaría a los contratantes que, si durante la vigencia del acuerdo se les modificaba en forma adversa alguna de las normas identificadas como determinantes de su inversión, tendrían derecho a que se les continuaran aplicando estas por el término de duración del contrato respectivo. Al efecto, el artículo 1.º dispuso que *«por modificación se entiende cualquier cambio en el texto de la norma efectuado por el Legislador si se trata de una ley, por el Ejecutivo o la entidad autónoma respectiva si se trata de un acto administrativo del orden nacional, o un cambio en la interpretación vinculante de la misma realizada por autoridad administrativa competente»*. En línea con lo cual, el artículo 3.º ordenó que en los acuerdos se identificaran *«de manera expresa y taxativa las normas y sus interpretaciones vinculantes realizadas por vía administrativa, que sean consideradas determinantes de la inversión»*.

En cuanto a los contratantes, el artículo 2.º (modificado por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006) dispuso que podrían tener esa condición quienes realizaran inversiones nuevas o ampliaran las existentes en el territorio nacional por un monto igual o superior a 150.000 UVT (unidades de valor tributario) para desarrollar actividades *«turísticas, industriales, agrícolas, de exportación agroforestales, mineras, de zonas procesadoras de exportación; zonas libres comerciales y de petróleo, telecomunicaciones, construcciones, desarrollos portuarios y férreos, de generación de energía eléctrica, proyectos de irrigación y uso eficiente de recursos hídricos»* y toda actividad aprobada por el Comité, conformado según lo previsto en la letra b. del artículo 4.º, salvo las inversiones extranjeras de portafolio. Adicionalmente, los inversionistas debían pagar una prima a la nación que, inicialmente, el artículo 5.º fijó en el *«uno por ciento (1%) del valor de la inversión que se realice en cada año»*, salvo que la inversión previera un periodo improductivo, en cuyo caso la prima durante ese periodo correspondía a *«cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor de la inversión»*. Esa disposición fue modificada por el artículo 48 de la Ley 1450 de 2011, que previó que la prima debía definirse con relación a las normas tributarias que el Gobierno determinara como sujetas de estabilización.

3.1- Al estudiarse la constitucionalidad de la Ley 963 de 2005, la Corte Constitucional en sentencia C-320 de 2006 (MP: Humberto Sierra Porto) puntualizó que con los contratos de estabilidad jurídica los inversionistas adquieren un derecho que *«consiste en que los derechos que surjan de las inversiones se rijan por las normas vigentes al momento de la celebración del contrato de estabilidad jurídica y no por las leyes posteriores que eventualmente las modifiquen»*, sin que ello signifique:

La inmodificabilidad de la ley, sino que se les asegura la permanencia, dentro los términos del acuerdo celebrado con el Estado, de las mismas condiciones legales existentes al momento de la celebración de aquel, de tal manera que en caso de modificación de dicha normatividad, y el surgimiento de alguna controversia sobre este aspecto, se prevé la posibilidad de acudir a



mecanismos resarcitorios dirigidos a evitar que se afecte el equilibrio económico que originalmente se pactó o en últimas a una decisión judicial.

Por tanto, la Corte reconoce que *«es posible que se presente la eventual modificación del régimen de inversiones tenido en cuenta en un contrato de estabilidad jurídica. Pero su ocurrencia, si bien no impide su eficacia, trae como consecuencia que los inversionistas puedan acudir a las acciones judiciales que estimen convenientes. De tal suerte que la incorporación de unas normas legales en un contrato estatal no impide la posterior modificación de estas por la autoridad competente»*.

3.2- A partir de esos razonamientos, en lo que respecta a los contratos de estabilidad jurídica sobre disposiciones tributarias, esta Sección en sentencia del 30 de agosto de 2016 (exp. 18636, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) concluyó que *«si se celebra el contrato de estabilidad jurídica, las partes se obligan a respetar las normas objeto de estabilización y a acatar las nuevas leyes que no se incluyeron en el pacto. No es un contrato para no poder cambiar el ordenamiento jurídico, sino un mecanismo que genere un ambiente de confianza en los inversionistas»*, quienes en virtud del contrato *«no adquieren meras expectativas, sino el derecho particular y concreto a que la inversión, durante la vigencia del contrato, se rija por las normas identificadas en el contrato. De modo que, a partir de la celebración del contrato, en virtud del principio de buena fe, los inversionistas amparan el marco jurídico de la inversión al punto que, luego, no les son oponibles las modificaciones normativas que resulten adversas a la inversión»*⁴.

4- A partir de lo anterior, le corresponde a la Sala establecer si el CREE corresponde a un nuevo impuesto distinto al impuesto sobre la renta y, como tal, los efectos del contrato de estabilidad jurídica suscrito por la actora no excluían su sujeción pasiva a ese nuevo tributo o si, en cambio, las disposiciones del CREE deben considerarse como una modificación adversa al impuesto sobre la renta que sería inaplicable a la demandante por la estabilidad jurídica contratada.

4.1- Con el objetivo extrafiscal de *«incentivar la creación de empleo y combatir las consecuencias negativas que representa tener altos niveles de informalidad»*, mediante la Ley 1607 de 2012 se buscó disminuir los gravámenes sobre la nómina eliminando los aportes con destino al Sistema de Seguridad Social en Salud, SENA e ICBF respecto de los empleados con salarios de hasta 10 SMLMV y para *«sustituir la fuente de la financiación»* de las administradoras de esas contribuciones, se creó el CREE como un *«nuevo impuesto»* con la destinación que quedó establecida en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012 y que recae *«ya no sobre las nóminas de las empresas, sino sobre las utilidades obtenidas en un periodo gravable»*⁵.

Como aspecto objetivo del hecho generador del nuevo impuesto se previó *«la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o periodo gravable ... [que] es de un año contado desde el 01 de enero al 31 de diciembre»* (artículo 21). Para ello, el artículo 22 (norma que sería modificada por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014) señala el procedimiento para la depuración de la base gravable, para lo cual sigue los lineamientos dictados por el artículo 26 del ET relativo al impuesto sobre la renta, salvo por la limitación de algunas deducciones y rentas exentas. Asimismo, se previó una base gravable mínima, semejante a la renta presunta que regía para el impuesto sobre la renta equivalente al 3% del patrimonio líquido del contribuyente en el último día del año gravable anterior y para su liquidación se remitió a las

⁴ Ese criterio de decisión ha sido reiterado por la Sala, entre otras, en las sentencias del 26 de julio de 2017 y 15 de marzo de 2018 (exps. 22757 y 22867, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), y 27 de junio 2018 (exp. 23638, CP: Milton Chaves García).

⁵ Exposición de motivos del Proyecto de ley nro. 166 ante la Cámara, de 2012. Anales del Congreso, viernes, 05 de octubre de 2012, págs. 47 y 48.

disposiciones pertinentes del impuesto sobre la renta (i.e. artículos 189 y 193 del ET).

En cuanto a los sujetos pasivos, siendo consecuente con la finalidad declarada para la adopción del impuesto, se prevé como tal a *«las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios»*, y a *«las sociedades y entidades extranjeras contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes»*, con exclusión de las entidades sin ánimo de lucro, las sociedades declaradas como zonas francas o que hayan radicado la respectiva solicitud, y los usuarios sujetos a la tarifa de impuesto sobre la renta establecida en el artículo 240-1 del ET (artículo 20). Por su parte la tarifa se fijó en el 9% (artículo 23 modificado por el artículo 17 de la Ley 1739 de 2014). Además, *«para dar cabida al tributo»*, se dispuso *«la reducción en la tarifa del impuesto de renta para sociedades de 33% a 25%»* (artículo 240 del ET modificado por el artículo 94 de la Ley 1607 de 2012)⁶.

4.2- A partir del análisis de los elementos del hecho generador del CREE, la Corte Constitucional concluyó que corresponde a un tributo *«análogo al impuesto sobre la renta y complementarios»*⁷, en tanto comparte con este el presupuesto de hecho cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, pero precisa que fueron concebidos por el legislador como *«gravámenes diferentes, ... [desde] el ámbito conceptual y de los elementos que los componen como son el sujeto pasivo, la base gravable, la tarifa y la destinación específica»*; y agrega que *«en cuanto a las depuraciones, entre estas, las exclusiones o exenciones de la base gravable del CREE, no [deben] ser necesariamente iguales al del impuesto sobre la renta y complementarios, dadas las especialidades que reviste cada uno»*. (sentencia C-422 de 2016, MP: Jorge Iván Palacio). Para la Corte, esto fue así hasta la reforma tributaria introducida por la Ley 1819 de 2016, con la cual el legislador optó por *«eliminar el CREE y unificarlo con el impuesto sobre la renta y complementarios»* (sentencia C-235 de 2019, MP: José Fernando Reyes).

En la misma línea de la Corte Constitucional, esta Sección⁸ ha reconocido que el CREE fue creado por el legislador como un tributo nuevo al que solo le serían aplicables las disposiciones del impuesto sobre la renta a las que expresamente se remita la ley. En concreto, tras analizar la base gravable del CREE, la Sala indicó que se obtiene después de restar de los ingresos brutos que cumplan con la condición de aumentar el patrimonio del contribuyente *«aquellos factores expresamente autorizados por»* el artículo 22 de la Ley 1607 de 2012 que *«identificó con precisión los elementos que componen el procedimiento de depuración de la base gravable»*, valiéndose de una remisión expresa a las disposiciones del impuestos sobre la renta que serían aplicables, *«sin que sea válido afirmar que [las que no se mencionan] deban hacer parte de la base gravable del impuesto sobre la renta para la equidad, que es un gravamen distinto»* (sentencia del 22 de mayo de 2019, exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). También al excluir la aplicación de la sanción por no declarar el impuesto sobre la renta a los casos en que se incumple el deber formal de declarar el CREE, la Sala expuso que este corresponde a un nuevo tributo, diferente del impuesto sobre la renta.

5- Habiendo definido que el CREE se instituyó como un nuevo tributo, distinto e independiente del impuesto sobre la renta, pasa la Sala a establecer si las disposiciones de ese nuevo impuesto pueden considerarse como una modificación adversa a las normas del impuesto sobre la renta que estabilizó la actora. Al respecto, la Sala verifica

⁶ *Ibidem*, págs. 46 y 64.

⁷ Asimismo, en la sentencia C-393 de 2016 indicó que era *«un tributo semejante al impuesto sobre la renta»*.

⁸ Entre otras, en las sentencias del 22 de mayo de 2019 (exp. 20998, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 24 de mayo de 2018 y 21 de septiembre de 2023 (exps. 21555 y 27113, CP: Milton Chaves García).

–y no es objeto de la discusión– que (índice 3): (i) la demandante, quien es la sucursal en Colombia de una sociedad extranjera, contrató con el MINCIT la estabilidad jurídica de, entre otras normas, los artículos 5.º, 20, 24 a 26, 67 a 69, 75, 80, 90, 107, 115, 117, 125 a 125-4, 126-1, 147, 158-1 a 158-3, 178, 179, 188, 189, 191 (ordinal 13), 193, 207-2 (ordinal 3.º) y 240 del ET, los cuales se ocupaban de regular la sujeción pasiva de las entidades extranjeras al impuesto sobre la renta y complementarios, las operaciones que componen el procedimiento de depuración de la base gravable del impuesto sobre la renta, las reglas para la determinación de la renta presuntiva, el beneficio tributario consistente en una renta exenta por los «*servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles*» y la tarifa del impuesto sobre la renta. (ii) Para el año gravable 2014, la actora pagó el CREE, así: (a) los días 20 de marzo y mayo y 17 de julio de 2014, pagó las autorretenciones declaradas respecto de los periodos 2.º, 4.º y 6.º de 2014, por \$34.574.000, \$31.730.000 y \$33.135.000, respectivamente. Asimismo, el 23 de abril de 2015, declaró el CREE y la sobretasa por el año gravable 2014 y pagó \$986.840.000. (iii) Los días 04 de marzo, 25 y 26 de abril y 20 de junio de 2019, la demandante pidió a la autoridad tributaria el reintegro de esos valores argumentando que no era contribuyente del CREE por haber contratado la aplicación estable de las normas del impuesto sobre la renta, entre estas, el ordinal 3.º del artículo 207-2 del ET que le daba derecho a una renta exenta por la prestación de servicios hoteleros. (iv) Con los actos demandados, la administración negó ese reembolso basándose en las consideraciones expuestas en el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016. Así, aunque admitió que para la devolución por pagos de lo no debido no se requería corregir las declaraciones, consideró que era improcedente el reintegro solicitado, ya que existió una causa legal para el pago al configurarse el hecho generador del CREE, pues los contratos de estabilidad jurídica sobre las normas del impuesto sobre la renta no tenían efectos para ese nuevo impuesto que fue creado con una destinación específica.

6- Ese fundamento de la Administración para negar el reintegro solicitado por la actora se comparte por la Sala pues, aunque el CREE y el impuesto sobre la renta recaigan sobre la misma materia imponible (i.e. la renta), como se vio corresponden a dos impuestos diferentes e independientes. Así porque el CREE no se previó por el legislador como una modificación al impuesto sobre la renta, sino que fue creado como un nuevo tributo, con la finalidad extrafiscal y con los elementos propios descritos en el fundamento jurídico nro. 4.1 de esta providencia. Por tanto, en criterio de la Sala, el contrato de estabilidad jurídica suscrito por la contribuyente respecto a las normas del impuesto sobre la renta no excluye su sujeción pasiva al CREE que al ser un impuesto distinto no podría considerarse como una modificación adversa de aquel. Por la misma razón, la desgravación dispuesta para las rentas hoteleras percibidas por la actora (ordinal 3.º del artículo 207-2 del ET) no se extendió al CREE, y tampoco su regulación se remitió expresamente a esa exoneración.

En definitiva, como se establece que la estabilidad contratada para las normas del impuesto sobre la renta no tiene efectos para el CREE, se concluye que las rentas percibidas por la actora en el periodo de la litis estaban gravadas con el impuesto y las sumas cuyo reintegro solicitó eran un pago de lo que debía como contribuyente de este impuesto. Por consiguiente, no prospera el cargo de apelación.

7- Definido lo anterior corresponde establecer si, como lo señala la apelante única, la demandada contravino la prohibición de retroactividad en materia tributaria al negar el reintegro solicitado con sustento en la doctrina oficial expuesta en el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016, el cual no había sido expedido para la época de los hechos, siendo que la propia Administración en la Circular 175 de 2001 admitió que su doctrina oficial se aplicaría hacia el futuro.

En torno al asunto objeto de la litis, el artículo 363 de la Constitución expresamente proscribe los efectos retroactivos de los textos normativos de contenido tributario; y, en esa misma línea, el inciso final del artículo 338 dispone que las disposiciones referidas a tributos cuya «base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo». Esa regla de aplicación en el tiempo rige para los dispositivos normativos sobre tributos, más no para las interpretaciones jurídicas que sean incorporadas por la autoridad tributaria en conceptos u oficios. Esto porque pese a que la doctrina oficial goza de relevancia como fuente del derecho al anticipar los criterios con los que la Administración ejercerá sus potestades de gestión tributaria, su alcance se concreta en una aplicación de los mandatos constitucionales, legales y reglamentarios que, en todo caso, son las fuentes jurídicas vinculantes y respecto de las que se aplica la prohibición constitucional de retroactividad (sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 23335, CP: Julio Roberto Piza).

En el caso analizado, se constata que la demandada sustentó su decisión en las disposiciones normativas que adoptaron el CREE como un impuesto diferente al impuesto sobre la renta, el cual ya estaba vigente para el periodo gravable en el que se efectuó el pago por la demandante. Entonces, por invocar el análisis jurídico que había expuesto en el Oficio 900707, del 13 de enero de 2016 para concluir que los efectos de los contratos de estabilidad normativa suscritos respecto del impuesto sobre la renta no se proyectaban a ese nuevo tributo, la demandada no desconoció la irretroactividad de las normas tributarias, sino que decidió el caso con la misma interpretación jurídica que había anticipado a los administrados desde la expedición de ese oficio. No prospera el cargo de apelación.

8- De otra parte, para el tribunal las causales de rechazo dispuestas en el artículo 857 del ET se refieren a aspectos formales de la solicitud, por tanto, avaló que la decisión tomada por la Administración fuera la de «negar» la petición de reintegro, porque incumplía un requisito sustancial, *i.e.* la inexistencia de un pago indebido que debiera reembolsarse. A esa decisión se opone la apelante única, quien insiste en que las únicas razones para negar el reembolso solicitado eran las causales previstas de forma taxativa en el artículo 857 *ibidem*. Por ende, sostiene que para ese efecto era improcedente el fundamento expuesto por la demandada sobre el deber de acreditar que las sumas cuya devolución se pide fueron sufragadas sin causa legal.

A partir de esos razonamientos, le corresponde a la Sala definir si la decisión de negar las solicitudes de devolución por pago de lo no debido se debía sustentar en las causales taxativamente señaladas en el artículo 857 del ET, o si en cambio, era procedente que la autoridad tributaria fundara su decisión en la existencia de una causa legal para el pago.

8.1- El artículo 850 del ET le impone a la Administración el deber de «devolver oportunamente a los contribuyentes, los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago». Para ello, quien esté interesado en obtener del Fisco la devolución de una suma pagada sin causa legal debe observar los trámites y formalidades que ordena la ley. En ese sentido, el mismo artículo 850 *ibidem* precisa que el reintegro de pagos indebidos está sujeto al «procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor», el cual, para la época de las solicitudes de devolución, estaba descrito en ese y los artículos siguientes del ET reglamentados mediante el Decreto 2277 de 2012.

En particular, las normas procedimentales exigen que se presente una solicitud de devolución acompañada de los medios probatorios idóneos para demostrar ante la Administración la procedencia del reembolso pretendido, *v.gr.*, para lo cual, corresponde indicar el «*número y fecha de los recibos de pago correspondientes*» (parágrafo del artículo 16 del Decreto 2277 de 2012, compilado en el artículo 1.6.1.21.27 del DUR, Decreto 1625 de 2016, único reglamentario en materia tributaria), así como exhibir «*los registros contables... soportes*» (artículo 9.º *ibidem*, compilado en el artículo 1.6.1.21.20 del DUR) y demás documentos que otorguen certeza de que el sujeto efectuó un pago sin estar obligado a hacerlo o estando obligado a una cuantía inferior. Así pues, serán dos las cuestiones objeto de comprobación: en primer lugar, el pago efectivo; y, en segundo lugar, el defecto de obligación de pago (*i.e.*, la inexistencia de la obligación tributaria o su existencia por una suma menor)⁹.

Adicionalmente, el artículo 857 del ET enlista los eventos en que las solicitudes de devolución se inadmitirán o se rechazarán de forma definitiva. En concreto, las causales de rechazo son, entre otras, que la petición se formule extemporáneamente, que el saldo que se solicita ya haya sido objeto de devolución, compensación o imputación anterior, y que dentro del término de la investigación previa de la solicitud, como resultado de la corrección de la declaración se genere un saldo a pagar.

8.2- Conforme a los fundamentos jurídicos expuestos, para la Sala si bien el artículo 857 del ET dispone de forma taxativa las causales a partir de las cuales la autoridad tributaria puede rechazar las solicitudes de devolución presentadas por los contribuyentes, ello no es óbice para que en el marco de sus facultades revise las cuestiones sustanciales que fundamentan la petición, esto es, el pago efectivo y la inexistencia de la obligación tributaria o su existencia por una suma menor (fallo del 07 de diciembre de 2023 citado).

En ese orden de ideas, a juicio de esta Sección le correspondía a la contribuyente demostrar que los pagos que efectuó fueron indebidos, para lo cual debía acreditar el argumento sustancial en torno al cual se forjaron las solicitudes de devolución de la litis, señaladamente que no estaba sujeta al CREE en virtud de la estabilidad contratada para las normas del impuesto sobre la renta. Sin embargo, tal como se concluyó en esta providencia los efectos de ese acuerdo no se extendían al CREE, con lo cual la actora sí estaba sujeta a ese tributo y las sumas que solicitó en devolución correspondieron un pago de lo que debía por ese impuesto, incumpléndose el supuesto para la devolución, pues en los términos del artículo 16 del Decreto 2277 de 2012 (compilado en el artículo 1.6.1.21.27 del DUR) «*habrá lugar a la devolución y/o compensación de los pagos efectuados a favor de la DIAN sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*». No prospera el cargo de apelación.

9- En vista de que se descartó la procedencia de la devolución de los pagos reclamados, por haberse concluido la existencia de una causa legal para realizarlos, la Sala se releva de ocuparse de los cargos de apelación formulados por la actora acerca de la procedencia de los intereses corrientes, moratorios y legales. No prospera el cargo de apelación.

Conclusión

10- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente providencia que los contratos de estabilidad jurídica que tuvieron como objeto las normas del impuesto sobre la renta no surten efectos respecto al CREE en la medida en que corresponde a un impuesto nuevo y distinto de aquel. Por otra parte, se concluye

⁹ Fallo del 07 de diciembre de 2023 (exp. 22685, CP: Wilson Ramos Girón).



que la prohibición de la retroactividad se predica de los textos normativos que no de las interpretaciones expuestas por la autoridad de impuestos en los conceptos u oficios. Finalmente, se reitera que, si bien el artículo 857 del ET dispone de forma taxativa las causales para rechazar las solicitudes de devolución de los contribuyentes, ello no es óbice para que se revisen las cuestiones sustanciales que fundamentan la petición, en concreto, el pago efectivo y la inexistencia de una causa legal para el pago o su existencia por una suma menor.

Con arreglo a esas pautas, la Sala confirmara la sentencia apelada porque quedó acreditado que el reintegro que pidió la demandante fue respecto de pagos que tenían una causa legal, *i.e.* su sujeción pasiva al CREE, de manera que no procede su reembolso.

Costas

11- Acatando el criterio de interpretación del artículo 365.8 del CGP acogido por esta Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia.

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. Sin condena en costas en segunda instancia.
3. **Reconocer** personería a Laura Marcela Rincón Vega como apoderada de la demandada conforme al poder conferido (índice 14).

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)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>