



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veintisiete (27) de noviembre de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00536-01 (27958)
Demandante: Nova Mar Development S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) – año gravable 2013. 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 24 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

«PRIMERO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

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

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2008, Nova Mar suscribió con la Nación – Ministerio de Comercio, Industria y Turismo el contrato de estabilidad jurídica EJ-07, mediante el cual se estabilizó la tarifa del impuesto sobre la renta prevista en el artículo 240 del Estatuto Tributario, así como el numeral 3° del artículo 207-2 ibidem, que contempla rentas exentas por servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles construidos dentro de los 15 años siguientes a la vigencia de la Ley 788 de 2002.

Actuación Administrativa

El 12 y 22 de febrero de 2019, la demandante solicitó a la DIAN la devolución del pago de lo no debido, por el monto total anual de \$674.678.000, correspondiente a las dos cuotas del año, cada una por la suma de \$337.339.000, por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad -CREE del año gravable 2013. Estas solicitudes fueron negadas con las Resoluciones 6283-000654 y 6283-000655 del 12 de abril de 2019 por la entidad demandada. Las decisiones fueron recurridas y, posteriormente, ratificadas mediante las Resoluciones 684-2431 y 684-2432 del 14 de abril de 2020.

¹ Ingresó al despacho el 10 de octubre de 2023.

² Samai CE, Índice 2, folios 1 a 15.



DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones y normas violadas

Nova Mar Development S.A., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones³:

«A. A TÍTULO DE NULIDAD.

Respetuosamente le solicito a los Honorables Magistrados del Despacho se sirvan 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. Resolución No. 6283 – 000654 del 12 de abril de 2019 proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (Anexo 6).
2. Resolución No. 6283 – 000655 del 12 de abril de 2019 proferida por la División de Gestión de Recaudo de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección d (sic) Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (Anexo 7).

Así mismo solicito respetuosamente se declare la Nulidad Absoluta de las siguientes Resoluciones a partir de las cuales se resolvieron los Recursos de Reconsideración debidamente presentados por mi poderdante:

1. Resolución No. 684 – 2431 del 14 de abril de 2020 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (Anexo 4).
2. Resolución No. 684 – 2432 del 14 de abril de 2020 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN (Anexo 5).

La Nulidad Absoluta de los referenciados Actos Administrativos se concretizó en el presente caso en razón a que los mismos fueron expedidos sin considerar que la Sucursal se encontraba exenta de cualquier impuesto que recayera sobre la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio derivados de la actividad hotelera, en virtud del Contrato de Estabilidad Jurídica suscrito con la Nación, en lo relacionado a la mencionada renta exenta, y por ello, no se encontraba obligada a declarar, retener, autorretener, ni pagar el CREE, puesto que subsistía la exención sobre el mismo, y aunado a ello las Resoluciones acusadas de nulidad fueron expedidas con desconocimiento del debido proceso, en transgresión de las disposiciones normativas que rigen el particular y pretermitiendo valorar el material probatorio obrante en el expediente.

En caso de aceptar parcialmente los argumentos expuestos en el presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, solicito respetuosamente 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.

Respetuosamente solicito a su Honorable Despacho que, como consecuencia de la Nulidad de los Actos Administrativos Demandados, se declare como Restablecimiento del Derecho la devolución de los pagos de lo no debido

³ Ibidem.



realizados por Nova Mar por el primer y segundo pago del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013 por los siguientes valores:

Año	Período	Expediente Administrativo	Valor en Discusión
2013	Pago No. 1	DO 2013 2019 0333	\$337.339.000
2013	Pago No. 2	DO 2013 2019 0334	\$337.339.000
TOTAL			\$674.678.000

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 de Código Civil y 189, 192 y 195 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, lo cual se sustenta y desarrolla en forma detallada en los Literales K., y L., del acápite de Fundamentos de Derecho del presente Medio de Control de Nulidad y Restablecimiento del Derecho.

En caso de que su Honorable Despacho declare la Nulidad Parcial de los Actos Administrativos Demandados, solicito subsidiariamente se sirva establecer los conceptos y valores sobre los cuales procede la devolución del pago de lo no debido correspondiente al primer y segundo pago del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013.»

La demandante invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 83, 123, 338 y 363 de la Constitución; 1617 del Código Civil (CC); 4° de la Ley 169 de 1896; 831 del Código de Comercio (CCo); 207-2, 683, 850, 853, 857 y 863 del Estatuto Tributario (ET); 5 de la Ley 489 de 1998; 1 a 3 de la Ley 963 de 2005; 10 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA); 7° del Código General del Proceso (CGP); y 2, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012; 20 y 23 de la Ley 1607 de 2012.

Concepto de violación y oposición

El concepto de violación se formuló en la demanda, con base en los siguientes cargos, cuya oposición propuesta en la contestación, también se expone a continuación:

Sujeción pasiva. Contrato de estabilidad Jurídica. Renta exenta por servicios hoteleros. Devolución. Causales para negar devoluciones de pago de lo no debido. Artículos 6, 338 y 363 de la Constitución Política; 1, 2 y 3 de la Ley 963 de 2005; 5 de la Ley 489 de 1998; 207-2 (num. 3 y 4), 683 y 850 del ET; 2, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012; 831 del CCo; Concepto DIAN 900707 de 2016; Contrato De Estabilidad Jurídica EJ-07 del 11 de abril de 2008. ⁴

Consideró la demandante que la DIAN ignoró la sustancial analogía del CREE con el impuesto sobre la renta. Al tener el CREE como un tributo independiente, a pesar de que comparten los mismos elementos esenciales del impuesto de renta (sujeto pasivo, activo, hecho generador, base gravable y tarifa), desconoció de manera irregular la procedencia de la exención en el CREE respecto de los ingresos derivados de servicios hoteleros, conforme a los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET.

Adujo la sociedad que, en virtud del contrato de estabilidad jurídica suscrito, debían aplicarse las normas que le eximían del impuesto sobre la renta al CREE por parte

⁴ El resumen de los cargos de la demanda y su oposición se resumirán con la misma estructura que fueron abordados por el juez de primera instancia para su resolución.



del ente de fiscalización. Al aplicar el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, la DIAN modificó en forma adversa las condiciones jurídicas estabilizadas, incurrió en una omisión al no aplicar las normas que establecen el marco de la estabilidad jurídica⁵ y las competencias de la administración pública, lo que constituye una violación del contrato y al principio de seguridad jurídica.

La contribuyente sostuvo que la Administración fundamentó su negativa en un concepto emitido en 2016, posterior al año objeto de determinación oficial (2013). Esta aplicación retroactiva vulneró los artículos 338 y 363 de la Constitución, que prohíben la aplicación retroactiva de normas tributarias, así como la Circular DIAN 175 de 2001, que establece que los conceptos solo tienen efectos hacia el futuro. Además, esta doctrina oficial contradice directamente la Ley 963 de 2005 y desconoce el contrato de estabilidad jurídica suscrito por Nova Mar y la Nación. El concepto sostiene que el CREE es un impuesto distinto al de renta, lo que desconoce el marco legal que garantiza la estabilidad de las normas tributarias aplicables a la inversión.

Nova mar indicó que la DIAN fundamentó su actuación en la sentencia C-393 de 2016 de la Corte Constitucional, para justificar la diferencia entre el CREE y el impuesto sobre la renta. Sin embargo, esta sentencia no desvirtúa la sustancial analogía entre ambos tributos. La Corte ha reconocido que para determinar la identidad entre impuestos se deben analizar los elementos esenciales, no su destinación.

La demandante afirmó, también, que la DIAN vulneró los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica al desconocer el contrato de estabilidad jurídica suscrito por Nova Mar. La empresa tenía expectativas legítimas de que las normas tributarias estabilizadas no serían modificadas en su perjuicio. La aplicación del CREE implicó una reducción del beneficio tributario pactado, lo que constituye una violación directa de los artículos 29 y 83 de la Constitución.

Para la parte actora, la negativa de la DIAN a devolver el CREE, a pesar de no existir obligación legal para su pago, generó un enriquecimiento sin justa causa en favor del Estado.

Oposición al primer cargo. La DIAN sostuvo que el impuesto CREE fue creado en 2012, mientras que el contrato de estabilidad jurídica EJ-07 fue suscrito en 2008. Por tanto, no era posible incluir el CREE dentro de las normas estabilizadas, ya que no existía al momento de la firma del contrato. Asimismo, el contrato estabilizó únicamente el artículo 240 del ET «tarifa del impuesto de renta» y el numeral 3 del artículo 207-2 ibidem «renta exenta por servicios hoteleros», ambos aplicables al impuesto de renta y complementarios, pero no al CREE. En consecuencia, Nova Mar estaba obligada a declarar y pagar el CREE en el año gravable 2013; por tanto, no se configura un pago de lo no debido. La exención pactada no cubría este nuevo tributo.

La Administración rechazó que haya omitido aplicar la Ley 963 de 2005 y otras normas constitucionales. Su actuación se ajustó al marco legal, y no cabe extender el alcance de las normas estabilizadas a tributos no contemplados en el contrato. El

⁵ Los artículos 1, 2 y 3 de la Ley 963 de 2005, el artículo 683 del ET, el artículo 6.º de la Constitución y el artículo 5 de la Ley 489 de 1998.



principio de legalidad tributaria impide aplicar por analogía beneficios fiscales de un impuesto a otro. Por ello, la negativa a la devolución del CREE no fue infundada.

Negó haber aplicado retroactivamente el Concepto 900707 de 2016. Señala que este fue citado para ilustrar la similitud del caso en discusión y como referencia doctrinal en los actos administrativos de 2019 y 2020, no como fundamento exclusivo de la decisión. Su aplicación no vulneró los artículos 338 y 363 de la Constitución ni la Circular 175 de 2001, dado que el concepto fue emitido después del hecho generador. Así, su uso fue complementario, no determinante. Igualmente, no contradice la Ley 963 de 2005 ni el contrato de estabilidad jurídica, ya que las normas del CREE no fueron estabilizadas. El contrato solo cubre normas existentes al momento de su firma, y el CREE fue creado cinco años después.

La Corte Constitucional ha reconocido que el CREE y el impuesto de renta son tributos distintos, con diferencias en sujetos pasivos, base gravable, tarifa y destinación. Por tanto, no se puede extender la exención del impuesto de renta al CREE. La entidad sostiene que la sentencia C-289 de 2014 no desvirtúa la diferencia entre ambos impuestos, sino que la confirma.

De otra parte, la demandada considera que Nova Mar cumplió con los requisitos formales para solicitar la devolución; pero, sostiene que esto no implica automáticamente el derecho a la devolución. La solicitud debe estar sustentada en la inexistencia de causa legal para el pago. Lo que no ocurre en el presente caso, porque Nova Mar no se encontraba exenta ni por ley, ni por contrato de estabilidad. El CREE tenía causa legal, ya que Nova Mar era sujeto pasivo del impuesto según la Ley 1607 de 2012. Por demás, la solicitud de devolución fue negada, no rechazada, por lo que no aplican las causales del artículo 857 del Estatuto Tributario.

También sostiene la parte contradictora que se respetó el contrato de estabilidad jurídica, en cuanto a las normas expresamente estabilizadas. El CREE no fue parte de dicho contrato; en consecuencia, Nova Mar estaba obligada a tributar conforme a la ley vigente.

Negó que exista enriquecimiento sin causa, ya que el pago del CREE tenía fundamento legal en la Ley 1607 de 2012.

Devoluciones del pago de lo no debido. Corrección de la declaración. Artículos 4 de la ley 169 de 1896; 7 del CGP y 10 del CPACA.

Segundo cargo: La interesada indicó que la Administración rechazó la devolución alegando que las declaraciones del CREE constituían títulos ejecutivos en firme. Sin embargo, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha establecido que no es necesario corregir una declaración para solicitar la devolución de un pago de lo no debido, cuando no existe causa legal para exigencia del tributo.

Oposición al segundo cargo: La parte demandada negó haber fundamentado su decisión en la firmeza de la declaración del CREE. Señaló que en los actos administrativos no se mencionó la firmeza como motivo de rechazo. Reconoció que no es necesario corregir una declaración para solicitar devolución por pago de lo no debido, pero insistió en que en el caso en discusión sí existía causa legal para el pago.



Competencia de la DIAN. Causales para negar devoluciones de pago de lo no debido. Artículos 850, 853 y 857 del ET 6 y 123 de la Constitución Política y 5 de la Ley 489 de 1998, artículo 857 del ET.

Tercer cargo. La demandante manifestó que DIAN negó la devolución sin aplicar los artículos 850 del ET y 2, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, que regulan el procedimiento para devoluciones por pagos de lo no debido. Nova Mar cumplió con todos los requisitos formales y sustanciales para solicitar la devolución, incluyendo la presentación de la solicitud dentro del término legal y con la documentación exigida. La negativa de la DIAN se basó en argumentos ajenos a la normativa aplicable, no observó las causales taxativas del artículo 857 del ET, lo que constituye una extralimitación de funciones. La autoridad tributaria no puede negar devoluciones por motivos no previstos en la ley.

La DIAN incurrió en una extralimitación de funciones al negar la devolución con base en causales no previstas en la ley. Los artículos 6 y 123 de la Constitución y el artículo 5 de la Ley 489 de 1998 establecen que los servidores públicos solo pueden actuar conforme a la ley.

Oposición al tercer cargo. La administración tributaria rechazó que haya actuado fuera de sus competencias. Señaló que sus decisiones se basaron en la ley vigente y en el análisis jurídico del caso. No utilizó causales subjetivas ni discrecionales, sino que aplicó el marco legal de manera objetiva. La negativa a la devolución fue consecuencia de la existencia de causa legal para el pago.

Intereses legales, corrientes y moratorios. Artículos 863 del ET y 1617 del CC.

Cuarto cargo. La demandante consideró que la DIAN negó el reconocimiento de intereses legales, corrientes y moratorios por el pago de lo no debido. Sin embargo, los artículos 863 del ET y 1617 del Código Civil establecen la obligación de pagar intereses en estos casos.

Oposición al cuarto cargo. La DIAN argumentó que no procede el reconocimiento de intereses, ya que no se configura el pago de lo no debido. El CREE fue pagado conforme a la ley vigente. Los intereses solo se reconocen cuando hay una obligación de devolución, lo cual no aplica en este caso.

SENTENCIA APELADA Y RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDANTE

Sujeción pasiva. Contrato de estabilidad Jurídica. Renta exenta por servicios hoteleros. Devolución. Causales para negar devoluciones de pago de lo no debido. Prospera el cargo

Decisión de primera instancia. El Tribunal consideró que el CREE y el impuesto de renta son análogos, toda vez que comparten elementos como el hecho generador; pero, existen diferencias significativas en cuanto a sujeto pasivo, base gravable, tarifa, destinación específica y regulación normativa. La Corte Constitucional y el Consejo de Estado han sostenido que el CREE es un tributo autónomo, creado por la Ley 1607 de 2012, con una finalidad social distinta y no incorporado al Estatuto Tributario.



Respecto a la renta exenta invocada por la demandante, el Tribunal determinó que los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del ET, que fueron estabilizados mediante el Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-07, aplican exclusivamente al impuesto de renta. No existe disposición legal que extienda dicha exención al CREE. En consecuencia, no se desconoció el contrato de estabilidad jurídica, ya que el CREE no fue objeto de estabilización. Por tanto, la demandante sí era sujeto pasivo del CREE.

En cuanto a la aplicación del Concepto DIAN 900707 de 2016, el Tribunal concluyó que no hubo aplicación retroactiva, pues fue expedido antes de la presentación de las solicitudes de devolución en el año 2019. En consecuencia, no se vulneraron los principios de buena fe, confianza legítima ni seguridad jurídica, ya que el contrato de estabilidad no excluye al contribuyente de tributos nuevos como el CREE, y no hubo modificación adversa de las normas estabilizadas.

Finalmente, el Tribunal descartó la existencia de enriquecimiento sin causa por parte de la DIAN, ya que el pago del CREE tuvo fundamento legal. La demandante era sujeto pasivo del impuesto, y no se configuró un pago de lo no debido. Asimismo, se determinó que no se vulneraron los artículos 850 del ET ni el Decreto 2277 de 2012, pues la solicitud de devolución fue negada por improcedente, no por una causal de rechazo taxativa del artículo 857 del citado estatuto.

Primer cargo de apelación de la demandante. Cuestionó la negativa del a quo de aplicar la exención tributaria del artículo 207-2 del ET, que cobijaba los ingresos por servicios hoteleros. Insistió en que, al ser el CREE sustancialmente análogo al impuesto sobre la renta, con los mismos elementos que el impuesto sobre la renta y que por esta similitud, no debía considerarse un nuevo tributo, sino una modificación del impuesto ya estabilizado. De manera que la exención debía extenderse también a este.

En esa línea, se alegó que la sentencia apelada desconoció el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, al enfocarse en diferencias formales entre los tributos, sin atender a su verdadera naturaleza.

Finalmente, cuestionó la aplicación retroactiva del Concepto DIAN 900707 de 2016, señaló que esta actuación vulneraba los principios de irretroactividad tributaria previsto en la Constitución, así como la Circular DIAN 175 de 2001. Además, argumentó que, como no existe causa legal para el pago del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, el Tribunal debió aplicar las normas sobre devolución de pagos de lo no debido (artículo 850 del ET).

Corrección de la declaración. Artículos 4 de la Ley 169 de 1896, 7 del CGP y 10 de la Ley 1437 de 2011⁶

Decisión de primera instancia. Concluyó que no era necesario exigir la corrección de las declaraciones para solicitar la devolución del pago de lo no debido, no es requisito cuando el contribuyente alega no ser sujeto pasivo del tributo, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado. En este caso, la DIAN no fundamentó su

⁶ Cargo sexto de la demanda y la contestación.



negativa en la falta de corrección ni en la firmeza de las declaraciones, sino en que la sociedad actora sí debía pagar el impuesto CREE.

Las partes no se pronunciaron sobre este cargo.

Devolución del pago de lo no debido. Artículos 850, 853 y 857 del ET y 2, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012 ⁷

Decisión de primera instancia: Determinó que la DIAN no incurrió en infracción de los artículos 850, 853 y 857 del ET al negar las solicitudes de devolución presentadas por la demandante. La negativa no se basó en una causal de rechazo taxativa del artículo 857 ibidem, sino en la improcedencia sustancial de la solicitud. En este contexto, la DIAN actuó dentro de sus competencias conforme al artículo 853 ejusdem, que le permite negar solicitudes cuando no se configuran los requisitos sustanciales para su procedencia.

Asimismo, concluyó que la actuación de la DIAN se fundamentó en un análisis de fondo sobre la legalidad del pago realizado, y no en criterios arbitrarios o fuera del marco legal.

Segundo cargo de apelación de la demandante. Sostuvo que el artículo 857 del ET establece de forma taxativa las causales por las cuales puede rechazarse una solicitud de devolución. Refutó la postura del Tribunal, que había avalado la negativa de la devolución por razones no contempladas expresamente en dicha norma.

Intereses corrientes, moratorios y legales. Artículos 863 del ET y 1617 del CC.⁸

Decisión de primera instancia. Consideró que no es procedente el reconocimiento de intereses corrientes, moratorios ni legales sobre las solicitudes de devolución presentadas por la sociedad demandante, ya que no se configuró un pago de lo no debido.

Tercer cargo de apelación de la demandante. La apelante única insistió en que el impuesto CREE era sustancialmente equivalente al impuesto sobre la renta, y que su cobro era improcedente por estar protegida por un contrato de estabilidad jurídica, por lo que el pago realizado carecía de causa legal. Por ello, no solo correspondía la devolución del monto pagado, sino también el reconocimiento de intereses a favor de la demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, con fundamento en la causal del numeral 2 del artículo 141 del CGP. Mediante el auto del 20 de marzo de 2025⁹ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

⁷ Cargo octavo de la demanda y la contestación.

⁸ Cargos noveno y décimo de la demanda y la contestación.

⁹ Índice 21 Samai.



Problemas jurídicos

- i) Lo pagado por Nova Mar por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad -CREE ¿constituye pago de lo no debido, por causa del contrato de estabilidad jurídica celebrado con el MINCIT el 11 de abril de 2008?
- ii) ¿La administración tributaria violó el principio de irretroactividad de las normas tributarias por citar el Concepto 900707 del 13 de enero de 2016 como sustento de los actos acusados?
- iii) ¿La parte contradictora desconoció las normas en que debió fundarse al rechazar la devolución de los pagos de CREE (art. 857 ET)?
- iv) En caso de que se considere que había lugar a la devolución de lo pagado por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, ¿hay lugar al reconocimiento de intereses legales, corrientes y moratorios a favor de la demandante y a cargo de la administración tributaria, calculados sobre las sumas objeto de devolución?

Sujeción pasiva. Contrato de Estabilidad Jurídica. Renta exenta por servicios hoteleros. Devolución. Causales para negar devoluciones. Artículos 1, 2 y 3 de la Ley 963 de 2005, 207-2 (num. 3 y 4) y 683 del Estatuto Tributario, 6 de la Constitución Política y 5 de la Ley 489 de 1998; Concepto 900707 de 2016; Contrato de Estabilidad Jurídica EJ-07 del 11 de abril de 2008. Cuantía: \$674.678.000. **No prospera el cargo.**

El impuesto sobre la renta para la equidad CREE creado por la Ley 1607 de 2012, en su artículo 21¹⁰ estableció como hecho generador la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable y asignó a la DIAN la responsabilidad de su recaudo y administración «desde su cobro hasta su control y fiscalización».

La Corte Constitucional, al analizar una demanda contra el artículo 20 de la Ley 1739 de 2014, reconoció que el CREE guarda **similitudes** con el impuesto sobre la renta, ya que ambos comparten algunos elementos estructurales. Sin embargo, aclaró que, a pesar de estas coincidencias, se trata de **tributos distintos**¹¹.

En particular, la Corte explicó que mientras el CREE grava los ingresos que pueden generar riqueza, el impuesto sobre la renta se enfoca en aquellos que incrementan el patrimonio neto. Concluyó que **el CREE es un impuesto autónomamente regulado**, con características propias que lo diferencian del impuesto sobre la renta.

Sobre esta diferencia, el Consejo de Estado¹² ha señalado:

«(...) Sobre la naturaleza del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, la Corte Constitucional en varias oportunidades señaló que, si bien existían similitudes con el

¹⁰ Artículo 21. El hecho generador del Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) lo constituye la obtención de ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de los sujetos pasivos en el año o período gravable, de conformidad con lo establecido en el artículo 22 de la presente ley.

Para efectos de este artículo, el período gravable es de un año contado desde el 1o de enero al 31 de diciembre. (...)

Conforme la norma en cita se concluye que el tributo recae sobre los ingresos que se obtengan en el periodo, siempre que incrementen el patrimonio del contribuyente.

¹¹ Sentencia C -393 de 2016. MP Dr. Alberto Rojas Rios. Reiterada en la sentencia C-235 de 2019.

¹² Sentencia del 21 de septiembre de 2023. CP. Milton Chaves García. Exp. 27113.



impuesto de renta, se trataba de un tributo distinto, de destinación específica, donde solo eran sujetos pasivos las sociedades, personas jurídicas y asimiladas contribuyentes del impuesto sobre la renta. En particular, en sentencia C-393 de 2016 indicó: (...)

En sentencia C-422 de 2016, en el estudio de constitucionalidad de la base gravable del impuesto CREE, reiteró que si bien el impuesto es “análogo al impuesto sobre la renta y complementarios, en definitiva son gravámenes diferentes como lo determinó el propio legislador a partir del ámbito conceptual y de los elementos que los componen como son el sujeto pasivo, la base gravable, la tarifa y la destinación específica, por lo que las exenciones establecidas para uno no necesariamente deben extenderse al otro”.

Así, el impuesto sobre la renta para la equidad CREE fue introducido al ordenamiento jurídico por la Ley 1607 de 2012 como un tributo nuevo, cuyas disposiciones del impuesto sobre la renta le son aplicables siempre y cuando exista una remisión expresa determinada por el legislador. (...)»

De acuerdo con el marco legal y la jurisprudencia vigente, no es posible interpretar de manera análoga el impuesto sobre la renta y complementarios con el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, pues, aunque comparten algunas similitudes, son tributos independientes con elementos estructurales distintos, como su tarifa, base gravable, sujetos pasivos y, en el caso del CREE, con la finalidad específica de «financiar programas sociales». Por tanto, dado que cada uno posee elementos esenciales propios, como su estructura, forma de recaudación, exenciones y limitaciones, los cuales son definidos exclusivamente por el legislador, se trata de dos impuestos distintos, con finalidades y características diferentes.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley 963 de 2005, el contrato de estabilidad jurídica EJ-07 suscrito por Nova Mar y la Nación identificó de forma clara y limitada las normas protegidas, entre ellas el numeral 3 del artículo 207-2 y el artículo 240 del ET, que regulaban el beneficio tributario consistente en una renta exenta por los «servicios hoteleros prestados en nuevos hoteles que se construyan dentro de los quince (15) años siguientes a partir de la vigencia de la presente ley, por un término de treinta (30) años», y la tarifa del impuesto sobre la renta. **Esta exención de renta por servicios hoteleros en nuevos hoteles, considerada aplicable exclusivamente al impuesto sobre la renta y complementarios.**

Aclarado lo anterior, pese a que las disposiciones que regulan el impuesto sobre la renta fueron objeto de estabilización mediante el contrato EJ-07, con el fin de mantener durante 20 años la aplicación de varias disposiciones del Estatuto Tributario, entre ellas las que regulan la sujeción pasiva al impuesto sobre la renta, la depuración de la base gravable, la renta presuntiva, beneficios tributarios como la exención por servicios hoteleros en nuevos hoteles, y la tarifa del impuesto sobre la renta, en línea con la interpretación de la Sala, no es posible aplicar por analogía la estabilización de las normas de la sujeción y las exenciones del impuesto sobre la renta al CREE, como lo pretendía la sociedad demandante.

Por lo anterior, y conforme a la interpretación de la Sala, se concluye que la sociedad demandante sí es sujeto pasivo del impuesto CREE, ya que este tributo no se encuentra amparado por las disposiciones de estabilización pactadas en el contrato EJ-07.



Esta misma tesis ya había sido adoptada en sentencia del 21 de noviembre de 2024¹³, en la que se negó una solicitud de devolución del CREE, al concluir que los ingresos por servicios hoteleros en el año gravable 2014 no estaban cubiertos por la exención, ya que esta solo aplicaba al impuesto sobre la renta, no al CREE. Se concluyó que el pago realizado por Nova Mar no constituía un pago de lo no debido, ya que tuvo una causa legal en la Ley 1607 de 2012, norma que no fue objeto de estabilización. Por las razones expuestas, el cargo de apelación no es acogido.

Aplicación retroactiva del Concepto 900707 de 2016. No prospera el cargo.

El artículo 363 de la Constitución prohíbe expresamente la aplicación retroactiva de normas tributarias. En la misma línea, el artículo 338 establece que las leyes fiscales que se basen en hechos ocurridos durante un periodo determinado solo pueden aplicarse a partir del siguiente periodo fiscal; sin embargo, esta restricción no se extiende a los conceptos o interpretaciones jurídicas emitidas por la administración tributaria, ya que estos no crean normas nuevas, sino que explican el alcance de las ya existentes. Para tal efecto, la Sección ha considerado lo siguiente:

«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.»

Aunque los conceptos tienen valor como guía para los contribuyentes, las normas legales y constitucionales son las únicas fuentes jurídicas vinculantes sujetas a la prohibición de retroactividad. Dicho de otra manera, si los conceptos contienen meras interpretaciones normativas, su vigencia necesariamente es la misma de la norma interpretada. Mal podría pensarse que la interpretación vertida en un concepto tiene vigencia diferente a la norma interpretada, porque ello implicaría que los conceptos tienen la virtud de modificar la norma, lo que a todas luces vulnera el principio de legalidad de los tributos.

En el caso concreto, la demandante manifiesta que su escrito de alzada, que se vulneró la prohibición de la aplicación retroactiva del Concepto 900707 de 13 de enero de 2016 de la Subdirección de Normativa y Doctrina de la DIAN; en tanto, la doctrina oficial contenida en el citado concepto contradice de manera directa lo dispuesto en la Ley 963 de 2005 y desconoce los efectos del contrato de estabilidad jurídica celebrado entre Nova Mar y la Nación. En dicho concepto se afirma que el CREE constituye un gravamen diferente al impuesto sobre la renta, lo cual desconoce el marco normativo que garantiza la permanencia de las reglas tributarias aplicables a las inversiones protegidas por dicho contrato.

Al respecto, considera la Sala que la DIAN citó esta doctrina para reforzar su interpretación, toda vez que el acto lo fundamentó en normas vigentes al momento del pago del impuesto CREE, argumentando claramente que conforme a la normativa este era un tributo distinto al impuesto sobre la renta. Se destaca que no incurrió en aplicación retroactiva de la ley, ya que el concepto simplemente reiteraba una **interpretación** jurídica ya existente, que tiene la misma vigencia de

¹³ Exp. 28017. M.P. Wilson Ramos Girón.



la ley interpretada. Por tanto, se concluye que no se vulneró la prohibición constitucional de retroactividad.

Por todo lo expuesto los cargos de apelación no proceden.

Devolución del pago de lo no debido. Requisitos. Artículos 850, 853 y 857 del Estatuto Tributario; 2, 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012. **No prospera el cargo.**

El 19 de abril de 2014, la sociedad presentó y pagó la declaración del impuesto CREE por el año gravable 2013, por un valor de \$674.678.000 y el 12 de febrero de 2019, solicitó la devolución de dicho valor. Según su postura, el pago realizado carecía de causa legal. Sin embargo, la DIAN negó la solicitud basándose en que no se cumplían los requisitos para configurar un pago de lo no debido. La decisión no tuvo por fundamento una de las causales de rechazo señaladas en artículo 857 del ET.

Conforme al artículo 850 y 853 del ET, la Administración está facultada para emitir actos que acepten, **nieguen o rechacen** solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor.

La diferencia entre negar y rechazar surge de manera diafana del sentido natural y obvio de cada expresión (art. 28 C.C). Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, “negar” significa decir que algo no existe, no es verdad o no es como se afirma. A su turno, “rechazar” significa, entre otros, denegar algo que se pide.

La facultad de **rechazo** está expresamente regulada en el artículo 857 del ET, junto con el evento de inadmisión, incluyendo causales específicas. A su turno, no hay norma que regule de manera expresa las causales para **negar** la devolución. No obstante, la decisión de negar la devolución, al carecer de causales legales, debe atender un sentido más amplio, pero definitivamente vinculado –en especial en los casos de pagos en exceso y pagos de lo no debido- al incumplimiento de requisitos esenciales o sustanciales de procedencia, como en el presente caso, en el que **no se acreditó un pago sin causa legal, lo que deriva en la inexistencia de un pago de lo no debido susceptible de devolución.**

Es típica la negación de la devolución de un pago en exceso de lo no debido o en exceso, por razones de derecho sustantivo; pero, no así, la **negativa** a devolver un saldo a favor derivado de una autoliquidación tributaria. Lo anterior, porque en el último caso (modificación a una liquidación privada), procede el **rechazo** temporal mientras se resuelve el proceso de determinación oficial del impuesto (par. 2, art. 857, ET), donde se resuelve la procedencia o no del saldo a favor objeto de devolución.

En este caso, la solicitud de devolución obedeció a la presunta configuración de un pago indebido. Por tanto, previo a resolver, la DIAN estudio el caso a fin de determinar si se configuraba o no el pago de lo no debido. **Al confirmar su inexistencia, procedía negar la petición y no rechazarla.** En efecto, correctamente, la DIAN consideró que no se configuró un pago de lo no debido, atendiendo el marco legal y la jurisprudencia vigente, así como las disposiciones estabilizadas en el contrato EJ-07. En consecuencia, la sociedad demandante es sujeto pasivo del impuesto CREE y no puede beneficiarse de las exenciones pactadas en el contrato de estabilidad jurídica respecto al impuesto de renta. De



suerte que, la **negativa** de efectuar la devolución demandada resulta ajustada a derecho. Este no es en esencia un caso en el que proceda el análisis y aplicación del artículo 857 del ET, referente al **rechazo**, porque no era lo que correspondía legalmente. El cargo de apelación no prospera.

Intereses legales, corrientes y moratorios. Artículos 863 del ET y 1617 del CC.¹⁴
No prospera el cargo.

La Sala considera que como no es procedente devolver los pagos reclamados por la parte actora, ya que se comprobó que existía una causa legal válida para haberlos efectuado, se elimina la necesidad de analizar los argumentos presentados en la apelación sobre el reconocimiento de intereses corrientes, moratorios y legales, pues al no haber lugar a la devolución, dichos intereses pierden relevancia jurídica.

En consecuencia, el cargo de apelación formulado por la parte actora no prospera.

Conclusión

- Los contratos de estabilidad jurídica que versan sobre el impuesto sobre la renta no se extienden al impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, por tratarse de un tributo nuevo y diferente del primero.
- La prohibición de retroactividad tributaria aplica únicamente a normas legales y no a interpretaciones administrativas como conceptos u oficios.
- De conformidad con el artículo 853 del Estatuto Tributario, la autoridad tiene facultades para negar la devolución del saldo a favor. Esta facultad se ejerce, particularmente, en relación con los pagos de lo no debido y pagos en exceso, cuando el contribuyente no cumple con la carga argumentativa y probatoria de acredita su **existencia**. En este caso (cuestionamiento sobre la existencia) no es procedente el análisis bajo las causales de **rechazo** previstas en el artículo 857 del ET.

Condena en costas a la parte demandante en esta instancia

Se condenará a la parte demandante en agencias en derecho en esta instancia, con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, según lo dispuesto en el artículo 365.3 del CGP y el por Acuerdo No. PASAA16-10554 del 5 de agosto del 2016 del Consejo Superior de la Judicatura.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

1. Confirmar la sentencia apelada.

¹⁴ Cargo Tercero de la sentencia apelada.



2. **Condenar** en costas a la parte demandante, en su modalidad de agencias en derecho, con 1 SMLMV, de acuerdo con el Acuerdo No. PASAA16-10554 del 5 de agosto del 2016 del Consejo Superior de la Judicatura y la parte motiva de esta providencia.

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
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

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