



JUZGADO CUARENTA Y DOS ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE BOGOTÁ - SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C. veintisiete (27) de mayo de dos mil veinte (2020)

MEDIO DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
EXPEDIENTE: 110013337 042 2019 00120 00
DEMANDANTE: HOTELERIA INTERNACIONAL S.A.
DEMANDADO: DIAN

SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

1.- DESCRIPCIÓN

1.1. TEMA DE DECISIÓN

Agotado el trámite procesal correspondiente, procede el Despacho a proferir sentencia de primera instancia dentro del proceso de referencia.

1.1.1. ELEMENTOS DE LA PRETENSIÓN

PARTES

Demandante: HOTELERIA INTERNACIONAL S.A., identificada con NIT 900.087.4699-9.

Demandada: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, identificada con NIT 800.197.268-4.

OBJETO

Declaraciones y condenas

La parte actora solicita se declare la nulidad 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:

- Resolución No. 6283 - 0084 del 20 diciembre de 2017 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.
- Resolución No. 6283 - 0085 del 20 de diciembre de 2017 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.

Así mismo, se declare la Nulidad Absoluta de las siguientes Resoluciones a partir de las cuales se resolvieron los Recursos de Reconsideración:

- Resolución No. 684 -1388 del 21 de diciembre de 2018 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
- Resolución No. 684 -1387 del 21 de diciembre de 2018 proferida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

A título de restablecimiento:

Se declare el derecho a la devolución de los pagos de lo no debido realizados por Hotelaría por las autorretenciones del CREE correspondientes a los períodos 7º y 8º del año gravable 2013 por los siguientes valores:

Año	Periodo	Expediente Administrativo	Valor Discusión
2013	7º	DO 2013 2017 3286	\$ 1.738.000
2013	8º	DO 2013 2017 3285	\$ 1.437.000
TOTAL			\$ 3.175.000

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, conforme a lo dispuesto en el Literal J., del acápite de Fundamentos de Derecho del presente medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Igualmente, pretendió que el demandado sea condenado en costas y agencias en derecho.

FUNDAMENTOS DE LA PRETENSIÓN

Fundamentos fácticos.

1. Que Hotelería Internacional es una Sucursal de sociedad extranjera cuyo objeto social principal desarrollar actividades inmobiliarias en todas sus modalidades y la prestación de servicios de hotelería en todas sus especialidades.
2. Que el 11 de abril de 2008, la demandante y la Nación - Ministerio de Comercio, Industria y Turismo suscribieron el contrato de estabilidad jurídica No. EJ-06 (en adelante, el "Contrato de Estabilidad").
3. Que el 09 de agosto de 2013, la demandante presentó la declaración mensual de retenciones en la fuente del CREE correspondiente al período 7° del año gravable 2013 mediante Formulario No. 3601603767058 en el cual se determinó un total a pagar por valor de \$1.738.000.
4. Que el 12 de agosto de 2013, la demandante procedió a realizar el pago de la declaración mensual de retenciones en la fuente del CREE correspondiente al período 7° del año gravable 2013, mediante el recibo oficial de pago No. 4907840376806.
5. Que el 03 de septiembre de 2013, la demandante presentó la declaración mensual de retenciones en la fuente del CREE correspondiente al período 8° del año gravable 2013 mediante Formulario No. 3601605519545 en el cual se determinó un total a pagar por valor de \$1.437.000.
6. Que el 23 de octubre de 2017,) con radicado No. DI 2013 2017 3285, la demandante presentó la solicitud de devolución por el pago de lo no debido

incorporado en la declaración mensual de retención del CREE correspondiente al período 8º del año gravable 2013 por la suma de un millón cuatrocientos treinta y siete mil pesos (\$1.437.000).

7. Que el 23 de octubre de 2017, con radicado No. DI 2013 2017 3286, la demandante presentó solicitud de devolución por el pago de lo no debido incorporado en la declaración mensual de retención del CREE correspondiente al período 7º del año gravable 2013, por la suma de un millón setecientos treinta y ocho mil pesos (\$1.738.000).

8. Que el 21 de diciembre de 2017, la Autoridad Tributaria notificó a la demandante de las Resoluciones No. 6283 - 0085 del 20 de diciembre de 2017 y No. 6283 - 0084 del 20 de diciembre de 2017, mediante las cuales resolvió negar las solicitudes de devolución presentadas.

9. Que el 19 de febrero de 2018, la demandante presentó el Recurso de Reconsideración contra las Resoluciones que negaron las solicitudes de devolución.

10. Que el 03 de enero de 2019, la Autoridad Tributaria notificó personalmente las Resoluciones No. 684 - 1387 del 21 de diciembre de 2018 y No. 684 - 1388 del 21 de diciembre de 2018, mediante las cuales resolvió los Recursos de Reconsideración interpuesto por la demandante en contra de las resoluciones negaron la solicitud de devolución.

Fundamentos jurídicos

Normas violadas:

Artículos 6, 338 y 363 de la Constitución Política.

Artículos 207-2 numerales 3 y 4, 683 del Estatuto Tributario.

Artículos 1, 2 y 3 de la ley 963 de 2005,

Artículo 5 de la ley 489 de 1998.

Circular no. 175 DE 2001.

Concepto de violación:

1. Por ser impuestos análogos, la exención de la demandante respecto del impuesto sobre la renta debe extenderse al CREE

De manera propedéutica, argumentó el actor que el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, son impuestos sustancialmente análogos, por cuanto gravaron los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio de las personas jurídicas contribuyentes y comparten, sin una diferenciación material, los mismos elementos esenciales: i) sujeto pasivo; ii) sujeto activo; iii) hecho generador; iv) base gravable; y v) tarifa.

Sostiene también que con la creación del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, efectivamente se disgregó el impuesto de renta en el Impuesto sobre la Renta y el CREE.

Ahora bien, de conformidad con el tratamiento de la renta exenta aplicable a la demandante respecto del impuesto sobre la renta, en virtud del artículo 207-2 numerales 3o y 4º del estatuto tributario, el que la naturaleza de ambos tributos sea sustancialmente análoga conlleva a concluir que la exención del impuesto sobre la renta sobre la demandante debía ser aplicada también respecto del CREE.

En este orden de ideas, sostiene que los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad al no haber dado aplicación al impuesto sobre la renta para la CREE, el tratamiento de la renta exenta aplicable a la demandante en virtud del artículo 207-2 numerales 3o y 4º del estatuto tributario y, en su lugar, haber considerado gravados con el impuesto sobre la renta para la equidad CREE los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio derivados de la prestación de servicios hoteleros de la demandante.

Consecuentemente, arguyó la pasiva que es contraria a derecho la denegatoria de la solicitud de devolución del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del actor, desconociendo que la demandante no era sujeto pasivo de dicho tributo al encontrarse exenta del impuesto sobre la renta.

2. El contrato de estabilidad jurídica suscrito entre la demandante y la Nación respecto de la tarifa del impuesto de renta y la renta exenta por servicios hoteleros, cubre por sustancia también el CREE.

Sostiene el actor que, dada la analogía entre el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, con el contrato de estabilidad jurídica EJ-06 de

11 de abril de 2008, la estabilización de los artículos 240 y 207-2 numeral 3 del Estatuto Tributario que consagraban la tarifa general del impuesto sobre la renta y la renta exenta por servicios hoteleros, cubre en sustancia todos los tributos que se liquiden sobre la renta líquida, independientemente de su denominación, por lo que se deben entender estabilizadas también las normas del CREE consignadas en la Ley 1607 de 2012.

Al respecto, precisa que al liquidarse el impuesto a la renta para la equidad CREE sobre la renta líquida del contribuyente, debe ser considerado para efectos del Contrato de Estabilidad como un Impuesto sobre la Renta. Por tanto, el establecimiento del CREE mediante la Ley 1607 de 2012, debe considerarse como una modificación legislativa adversa a las disposiciones normativas estabilizadas mediante el Contrato de Estabilidad Jurídica suscrito.

3. El Concepto 900707 de 2016 no podía ser aplicado en forma retroactiva por la DIAN

Sostiene el demandado que, con fundamento en el principio de irretroactividad tributaria consignado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, los conceptos de obligatorio cumplimiento para las autoridades tributarias tienen aplicación únicamente a partir del período siguiente a su expedición. Luego, dado que los hechos materia de discusión corresponden al año 2013, el Concepto No. 900707 de 2016 emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN el 13 de enero de 2016, no podía ser un fundamento jurídico de los actos administrativos demandados.

Igualmente señala que la administración tributaria, mediante circular N. 175 de 2001, determinó que Doctrina Oficial de la DIAN no tendrá aplicación retroactiva.

Así las cosas, sostiene que son nulos actos administrativos contentivos de la decisión de rechazo de la solicitud de devolución del pago de lo no debido respecto del CREE por el año gravable 2013, debido a que se expidieron con sustento en un concepto posterior a la fecha de los hechos en pugna.

4. El Concepto No. 900707 de 2016, con el cual se motivaron los actos administrativos demandados, es contrario a la ley 963 de 2005 y al contrato de

estabilidad jurídica EJ-06 del 11 de abril de 2008. Actos de rechazo de devolución son nulos por carecer de fundamento legal.

Argumenta el demandante que la administración tributaria, al denegar la devolución de los pagos a título de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE con fundamento en la doctrina oficial contenida en el Concepto No. 900707 de 2016, vulneró las medidas de estabilidad jurídica para los inversionistas en Colombia prescritas en la ley 963 de 2005.

La Autoridad Tributaria aplicó las normas contenidas en la Ley 1607 de 2012, cuales regulan una situación fáctica generadora de efectos jurídicos gravosos para el demandante al imponerle la obligación de contribuir por el impuesto a la renta para la equidad CREE, pese a que con el contrato EJ-06 del 11 de abril de 2008 se estabilizaron los artículos 240 y 207-2 numeral 3 del Estatuto Tributario que consagraban la tarifa general del impuesto sobre la renta y la renta exenta por servicios hoteleros. Así, se materializa una violación del artículo 1 de la Ley 963 de 2005, haciendo inocuo su contenido y alcance, en relación con la protección inversionista a los cambios adversos de la legislación tributaria colombiana, en especial respecto de la tarifa del impuesto sobre la renta.

En tal orden de ideas, sostiene que, aunque la base gravable para el CREE la constituyen la totalidad de los ingresos del año gravable que sean susceptibles de producir un incremento en el patrimonio del contribuyente, los ingresos de la Sucursal por la prestación de servicios hoteleros estaban exentos del impuesto sobre la renta, por lo que la Sucursal no tenía que tributar sobre dichos ingresos respecto del CREE.

5. La demandante sostiene que, además de acreditar que no existía causa legal del pago efectuado a título de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013, cumplió con cada uno de los requisitos establecidos en los artículos 850 del Estatuto Tributario y 2, 11 y 16 del decreto 2277 de 2012, para la procedencia de la devolución de los valores pagados.
6. No es necesario presentar la declaración de corrección para que proceda la devolución del pago de lo no debido.

Señala el actor que uno de los argumentos que justificaron el rechazo de la solicitud de devolución fue requerir la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013, y ello contradice la postura reiterada que al respecto ha sostenido el Órgano de Cierre de esta jurisdicción¹.

7. La decisión denegatoria de la solicitud de devolución contenida en los actos administrativos demandados viola directamente los artículos 29 y 83 de la constitución política.

Al respecto, precisó la parte actora que la administración tributaria pretermitió la aplicación de los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica generada a partir del contrato de estabilidad jurídica y de los efectos derivados de la aplicación del artículo 207-1 del estatuto tributario.

8. La decisión denegatoria de la solicitud de devolución contenida en los actos administrativos demandados, no se fundó en ninguna de las causales de rechazo taxativamente previstas por el legislador en los artículos 850 y 857 del Estatuto Tributario.

Argumenta el actor que la administración tributaria inaplicó el artículo 857 ET debido a considerar que aquel no era aplicable a la solicitud de devolución por pago de lo no debido, y a que estas causales solo aplican al rechazo de la solicitud y no a su denegación. Sin embargo, sostiene que, de conformidad con el artículo 850 del Estatuto Tributario, la devolución de los pagos en exceso y de lo no debido, seguirán el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.

Igualmente, que de acuerdo con el artículo 853 del Estatuto Tributario la denegación de las solicitudes de devolución procede únicamente si se incumplen los requisitos y exigencias determinadas en el Título X del Estatuto Tributario, consagradas expresamente en el artículo 857 ibídem, por lo que en su concepto se asimilan las causales de negación a las de rechazo. Pese a lo anterior, la administración tributaria, en los actos administrativos objeto de control judicial, no esgrimió como motivo de la negación ninguna de las causales previstas en el artículo en comento, como quiera que

¹ Cita, entre otras, las sentencias de octubre 13 de 2000, expediente 10488, CP. Dr. Delio Gómez Leyva y recientemente de octubre 3 expediente 14831, CP. Dr. Héctor J. Romero Díaz. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de septiembre de 2010, Expediente No. 17669, C.P. Martha Teresa Briceño -% de Valencia. Consejo de Estado, Sección Cuarta. Auto del 30 de septiembre de 2010, Expediente No. 16576, M.P. William Giraldo.

sostuvo su decisión en la consideración de que devolución del pago no advertía inexistencia de causa legal del pago por concepto de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013.

9. Sostiene que la demandada inaplicó los artículos 6° y 123 de la Constitución Política y el artículo 5 de la ley 489 de 1998, al negar las devoluciones de los pagos de lo no debido con fundamento en una causal diferente a las establecidas taxativamente en el artículo 857 del estatuto tributario.

A este respecto, precisa que la violación a las normas enunciadas se concreta en la medida en que al motivar la decisión de negación fuera de las causales previstas en el artículo 857, la Autoridad Tributaria se extralimitó en sus funciones y omitió el cumplimiento de sus facultades.

10. Los actos administrativos demandados se encuentran viciados de nulidad absoluta por falta de aplicación del artículo 831 del Código de Comercio y el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Sostiene que, debido a que al haberse negado la administración tributaria de devolver el pago de lo no debido a título de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013, se configuró un enriquecimiento sin justa causa en la Nación.

11. Los actos administrativos son violatorios de los artículos 863 del Estatuto Tributario, y 1617 del Código Civil.

Arguye el demandante que la denegación de la solicitud es violatoria de las normas señaladas dado al ser procedente al ser procedente la devolución de lo pagado a título de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013, como derecho accesorio le asistía al solicitante el de percibir los intereses corrientes, moratorios y legales a que había lugar.

1.1.2. OPOSICIÓN DIAN (f. 226 y ss.)

El apoderado de la entidad se pronuncia sobre los hechos, afirmando que son ciertos.

En defensa a los cargos de la demanda, señala el apoderado de la administración tributaria que el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y el Impuesto sobre la Renta, son gravámenes diferentes en lo tocante a la tarifa y al sujeto pasivo y especialmente a la destinación específica que ostenta el CREE, razón por la cual la exención en provecho al demandante respecto del Impuesto sobre la Renta no le es aplicable por analogía ni por sustancia respecto del CREE.

Por otro lado, sostiene que, pese a que el demandante suscribió el contrato de estabilidad jurídica EJ-06 del 11 de abril de 2008, es sujeto pasivo del CREE y por ello los pagos realizados en cumplimiento de su obligación como contribuyente no se consideran como pagos de lo no debido. Al respecto, precisa que las normas que crearon el nuevo impuesto CREE, son diferentes a las estabilizadas, razón por la cual no hay lugar a hacerle extensiva la exención del impuesto de renta por ingresos derivados de la actividad hotelera.

Respecto de la aplicación retroactiva del concepto contenido en el Oficio 900707 de 13 de enero de 2016, advierte la demandada que este es anterior a la solicitud de devolución elevada por el demandante el 23 de octubre de 2017, razón por la cual considera la pasiva que la doctrina oficial fue aplicada a futuro.

Respecto de las causales taxativas previstas en el artículo 857 ET, precisa la defensa que la definición de la acotación administrativa de devolución de pagos de lo no debido mediante el rechazo definitivo tiene lugar solo en caso de que previamente se haya establecido la inexistencia de causa legal que fundamente el pago.

Afirma también que debido a que no se entiende configurado el pago de lo no debido por parte del contribuyente, para que procediera la solicitud de devolución del saldo a favor era menester que mediante una corrección de la declaración presentada se hubiera modificado el saldo a favor del contribuyente.

Finalmente, sostiene que, al no acreditarse la procedencia de la devolución, no se entiende configurado el enriquecimiento sin justa causa en cabeza de la Nación.

1.4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

1.4.1. Parte demandante (f. 264.)

Reiteró los argumentos presentados en el libelo inicial.

1.4.2. Parte demandada (f. 264.)

Reiteró los argumentos expuestos al contestar la demanda.

2. PROBLEMA JURÍDICO Y TESIS

Con el objeto de juzgar la legalidad de los actos demandados, y establecer si procedían las devoluciones solicitadas por la contribuyente que demanda, se encuentra que los problemas jurídicos se contraen a establecer:

- i) ¿Dadas las similitudes que se advierten entre el Impuesto sobre la renta y el Impuesto sobre la renta para la equidad CREE, es aplicable por extensión a este último la renta exenta hotelera de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario respecto del Impuesto sobre la renta?
- ii) ¿La administración tributaria, al negar las solicitudes de devolución de los pagos realizados a título de retención del CREE correspondientes a los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, desconoció el Contrato de Estabilidad jurídica EJ - 06 del 11 de abril de 2008 celebrado entre la demandante y la Nación, mediante el cual se estabilizaron los artículos 240 y 207-2 numeral 3 del Estatuto Tributario que consagraban la tarifa general del Impuesto sobre la renta y las rentas exentas por servicios hoteleros ?
- iii) ¿Es retroactiva la aplicación del concepto oficial contenido en el Oficio N. 900707 de 2016 por parte de la administración tributaria, al resolver las solicitudes de devolución de los pagos a título de retención del CREE correspondientes a los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, presentadas el 23 de octubre de 2017 con radicados N. DI 2013 2017 3285 y N. DI 2013 2017 3286 por la sociedad demandante?
- iv) ¿Al no advertir inexistencia de causa legal de los pagos realizados a título de retención del CREE correspondientes a los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, debía proceder la administración al rechazo definitivo de la solicitud de devolución por pagos de lo no debido, con fundamento en las causales taxativas prescritas por el legislador en el artículo 857 ET?

Tesis de la parte demandante:

Sostiene que, por ser impuestos análogos, la exención que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario respecto del Impuesto sobre la renta es aplicable a la demandante también respecto del Impuesto sobre la renta para la equidad CREE. En tal sentido, que el contrato de estabilidad jurídica suscrito entre la demandante y la Nación respecto de la tarifa del impuesto de renta y la renta exenta por servicios hoteleros, cubre por sustancia también al CREE.

Igualmente, que Oficio N. 900707 de 2016 no podía ser aplicado por la administración tributaria para resolver las solicitudes de devolución de los pagos a título de retención del CREE correspondientes a los períodos 7 y 8 del año gravable 2013.

Sostiene también que la decisión denegatoria de la solicitud de devolución contenida en los actos administrativos demandados debía fundarse en alguna de las causales de rechazo taxativamente previstas por el legislador en los artículos 850 y 857 del Estatuto Tributario.

Tesis de la parte demandada:

Sostiene que el Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE y el Impuesto sobre la Renta son gravámenes diferentes, de manera que la exención de rentas hoteleras prevista para el Impuesto sobre la renta no es aplicable por extensión respecto del CREE.

Igualmente, que las normas que crearon Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE no fueron estabilizadas mediante el Contrato de Estabilidad jurídica EJ - 06 del 11 de abril de 2008, razón por la cual no es dable afirmar que la administración tributaria desconoció tal contrato ni la regulación aplicable al mismo.

Sostiene que el Oficio 900707 de 13 de enero de 2016 es aplicable a las solicitudes de devolución elevadas por el demandante pues estas son posteriores a la expedición del concepto contentivo de la doctrina oficial.

Finalmente, que la negación de las solicitudes de devolución de los pagos a título de retención del CREE correspondientes a los períodos 7 y 8 del año gravable 2013 a cargo del demandante puede fundamentarse en las causales formales de rechazo

definitivo, en tanto se verificó que los pagos realizados por el contribuyente tenían causa legal.

Tesis del Despacho:

Sostendrá que, con fundamento en el principio de legalidad en materia tributaria, las rentas hoteleras exentas del respecto del Impuesto sobre la renta no son aplicables por extensión respecto del CREE, como quiera que por regla general se prohíbe la analogía en materia tributaria y no es dable interpretar de manera extensiva a otros impuestos la exención consagrada por el legislador en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario. Por ende, que el demandante era contribuyente del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013 y por no tiene derecho a la devolución de los pagos realizados por ese concepto.

Igualmente, que la administración tributaria no desconoció el Contrato de Estabilidad jurídica EJ - 06 del 11 de abril de 2008 ni la regulación aplicable al mismo, como quiera que la creación de un nuevo tributo como lo fue entonces el Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE no se entiende como una modificación a la tarifa del Impuesto sobre la Renta ni a las rentas exentas por servicios hoteleros de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 y 240 del Estatuto Tributario.

Sostendrá también que la doctrina oficial contenida en el Oficio 900707 de 13 de enero de 2016 es aplicable a las solicitudes de devolución elevadas por el demandante, pues estas son posteriores a la expedición del concepto en comento.

Finalmente, que con fundamento en el inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, la administración esta facultada para negarse a devolver al demandante los pagos que éste haya efectuado por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, al encontrar que se encontraba obligado a ello, como quiera que la aplicación del procedimiento aplicado a las devoluciones de los saldos a favor respecto de los pagos de lo no debido, en lo tocante a las causales formales de rechazo definitivo de que trata el artículo 857 ET, requiere como presupuesto la acreditación de que los pagos carezcan de causa legal.

3. CONSIDERACIONES

3.1. Precisiones del caso

En los términos de la demanda interpuesta por la sociedad HOTELERIA INTERNACIONAL S.A., se estudia la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Tributaria se negó a devolver a la contribuyente los pagos realizados a título de autoretencciones del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, declarados por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013. Concretamente, se decidirá es aplicable al CREE a cargo del actor, la exención de rentas por servicios hoteleros prevista por el legislador para el Impuesto sobre la renta, en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario.

Los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario consagran la exención en el Impuesto sobre la renta de los ingresos generados por la prestación de servicios hoteleros en hoteles que se construyan, remodelen y/o amplíen dentro de los quince (15) años siguientes a la vigencia de la Ley 788 de 2002, por un término de treinta (30) años.

Según la demandada, no hay lugar a devolver los pagos realizados por concepto de autoretencciones del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, debido a considerar que tal gravamen y el Impuesto sobre la Renta son tributos diferentes, de manera que la exención de rentas hoteleras prevista para el Impuesto sobre la renta no es aplicable por extensión respecto del CREE.

En concepto del Despacho, no procede la devolución de los pagos realizados por parte del demandante, como quiera que el efecto jurídico derivado del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, consiste en otorgar la calidad de exentas a las rentas obtenidas por la prestación de servicios hoteleros respecto del Impuesto sobre la Renta y no respecto del CREE, cual es un gravamen diferente tanto por los elementos esenciales que lo componen como por la destinación específica que ostenta.

Igualmente debido a que, pese a que la demandante se amparó en la normativa contenida en la Ley 963 de 2005 para estabilizar los artículos 207 - 2 y 240 del Estatuto Tributario, la creación del CREE mediante la ley 1607 de 2012 no comporta un cambio adverso de la legislación colombiana en relación con la tarifa del Impuesto sobre la renta.

3.2. Argumentos de apoyo a la tesis

Mediante el ya derogado artículo 20 de la Ley 1607 de 2012, el legislador tributario creó el Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE², como el aporte con que las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios contribuirían a las arcas de la Nación, en beneficio de los trabajadores, para propender por la generación de empleo y la inversión social.

Igualmente se estableció³ como una suerte de alivio económico a los sujetos pasivos del gravamen que contasen con trabajadores que devengaran menos de diez salarios mínimos legales mensuales vigentes, dado que comportó para estos empleadores la sustitución de la obligación de realizar aportes parafiscales al SENA, al ICBF y a la salud.

Es así como, de conformidad con el artículo 24 de la norma ibídem, el Impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE) ostentó una destinación específica, en tanto los recursos recaudados por tal concepto se encontraron llamados a financiar los programas de inversión social en beneficio de población vulnerable, a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF). Igualmente, a partir del 1 de enero de 2014, tales recursos se destinaron a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social, por un monto

² Conviene recordar, de acuerdo con lo citado por la Corte Constitucional en sentencia C-393-16, la exposición de motivos que acompañó la aprobación del proyecto de ley que originó la Ley 1739 de 2014:

"Es importante destacar que el Impuesto a la Riqueza que se propone en el presente proyecto de ley es un impuesto nuevo y distinto respecto de otros impuestos preexistentes. Además de prever sujetos pasivos distintos y una base gravable diferente, este Impuesto a la Riqueza se liquida de manera marginal y progresiva, a diferencia de los impuestos al patrimonio de otros gravámenes que se liquidaban con tarifas proporcionales. El Impuesto a la Riqueza propuesto en el presente proyecto de Ley, se establece para las personas naturales y jurídicas cuya riqueza sea superior a \$1.000 millones. Una vez determinado si se es declarante del impuesto, los primeros \$2.000 millones de riqueza se liquidan a la tarifa del 0,20%; los siguientes \$1.000 millones de riqueza, a la tarifa del 0,35%; los siguientes \$2.000 millones de riqueza, a la tarifa del 0,75%, y; finalmente para las riquezas que excedan los \$5.000 millones, el exceso se gravará a la tarifa del 1,50%."

³ Artículo 20 de la Ley 1607 de 2012

equivalente al que aportaban los empleadores a título de contribución parafiscal para los mismos fines, por cada empleado a la fecha de entrada en vigor de la ley 1607 de 2012.

Teniendo en cuenta lo anterior, advierte el despacho que, pese a que como señala el actor algunos de los elementos esenciales de este impuesto eran comparables e incluso compatibles con aquellos del Impuesto sobre la renta- como lo es el hecho generador de ambos impuestos⁴, que recae directamente en la percepción de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio-, la teleología, finalidad y destinación específica del CREE impiden que se le comprenda como un impuesto análogo o igual al Impuesto sobre la renta. Debido a ello, no es dable aplicar extensivamente al CREE y en favor de HOTELERIA INTERNACIONAL S.A., la exención de servicios hoteleros aplicable para el Impuesto sobre la renta.

A este respecto, no obstante, dicho sea de paso, también desde el punto de vista de los aspectos del hecho imponible, el CREE y el Impuesto sobre la renta no guardan tampoco una identidad absoluta y, por ende, tal análisis conduce también a considerarlos como gravámenes diferenciados.

Por un lado, en cuanto al aspecto subjetivo de aquellos tributos, pese a que su recaudo y administración se encuentran a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales, encontramos que la Ley 1607 de 2012 determinó que el CREE recaía únicamente sobre las sociedades nacionales y extranjeras, así como sobre las personas jurídicas asimiladas que fueran declarantes del impuesto sobre la renta. Sin embargo, el Impuesto sobre la renta recae, además de aquellos, también sobre personas naturales.

En relación con la base imponible, elemento del aspecto cuantitativo de ambos impuestos, no debe echarse en saco roto que, aun cuando en ambos casos se encuentra constituida por los ingresos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio, los costos y deducciones aplicables para efectos del CREE se encontraban expresamente restringidos⁵, de manera especialmente notoria antes de la expedición de la ley 1739 de 2014.

⁴ Artículos 24 y 26 ET, respecto del Impuesto sobre la renta y el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 respecto del CREE.

⁵ Artículo 22 de la ley 1607 de 2012, que posteriormente fue modificado por el artículo 11 de la Ley 1739 de 2014.

Finalmente, respecto de la tarifa a aplicar, es de razonar que, de conformidad con la libertad de configuración legislativa, las tarifas definidas por el legislador tributario para efectos del impuesto sobre la renta y del CREE fueron diferentes. Con la modificación introducida a la normativa tributaria por la Ley 1607 de 2012, en el artículo 240 del Estatuto Tributario determinó que la tarifa del Impuesto sobre la renta sería de 25%; por su parte, en el artículo 23 de la Ley 1607 de 2012, determinó que la tarifa del CREE aplicable para los años 2013, 2014 y 2015 sería de 9%.

Ahora bien, debe anotar el despacho que la ley mediante la que se creó y reguló CREE no previó *una remisión general a las normas del impuesto sobre la renta en caso de vacíos, por lo que su regulación es integral e independiente; el impuesto sobre la renta está regulado por el Estatuto Tributario y sus normas complementarias*⁶. De manera que si bien mediante la Ley 1607 de 2012 se impuso el CREE como un nuevo impuesto que recaería sobre algunos contribuyentes del Impuesto sobre las rentas, *solo aplican las normas del impuesto sobre la renta y complementarios que haya determinado expresamente el legislador*⁷, sin que se advierta una remisión expresa a las normas que prescribieron la exención a rentas hoteleras.

Así las cosas, en concepto de esta Judicatura, no se advierte identidad entre el Impuesto sobre la renta y el CREE, en parte debido al hecho de i) haber sido instituidos en la sociedad colombiana en momentos diferentes pero de manera coetánea y mediante instrumentos jurídico normativos distintos -con claras diferencias en algunos de sus elementos esenciales, como se señaló-; debido también y de manera más contundente dado que el Impuesto sobre la renta para la Equidad ii) sustituyó los aportes parafiscales al SENA, al ICBF y a la salud; iii) tuvo como destinación específica el financiamiento a los programas de inversión social en beneficio de población vulnerable a cargo del Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA) y del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y al Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social; y iv) se comprendió como el aporte de las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios, en beneficio de los trabajadores y para propender por la generación de empleo y la inversión social.

⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-393 de 2016.

⁷ Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia de 24 de mayo de 2018. C.P. Milton Chaves García, Exp. (21555).

En tal orden de ideas, y con fundamento en el principio de legalidad en materia tributaria⁸, la exención sobre rentas hoteleras de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 ET respecto del Impuesto sobre la renta, no resulta aplicable por extensión respecto del CREE, tal como lo pretende la parte actora, con base en el argumento de que son tributos análogos y con una misma sustancia. Considera el Estrado que, si bien el artículo 21 de la Ley 1607 de 2012 previó que el CREE grava los ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio, las exenciones no pueden corresponder a aquellas establecidas por el legislador respecto de otros tributos.

En este sentido, es de precisar que el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, impone que el establecimiento de las exenciones aplicables al Impuesto sobre la renta para la equidad CREE, sean de competencia exclusiva y excluyente del legislador, y no surjan en virtud de interpretaciones extensivas o analógicas, garantizando así la concreción de la máxima tributaria propia de las naciones democráticas de “no taxation without representation”.

De manera que, considera el despacho, con fundamento en el principio de legalidad en materia tributaria, la exención sobre rentas hoteleras, respecto del impuesto sobre la renta, no es aplicable por extensión respecto del CREE. Luego, el demandante debía contribuir por el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, por lo que no ostenta el derecho a obtener la devolución de los pagos realizados por ese concepto. No se encuentra llamado a prosperar, entonces, el cargo primero de la demanda.

Consecuentemente, tampoco prospera el cargo quinto, debido a que no está acreditado que no existía causa legal del pago efectuado a título de impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013, restando relevancia el presunto cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 850 del Estatuto Tributario y 2, 11 y 16 del decreto 2277 de 2012, para la procedencia de la devolución de los valores pagados.

Ahora bien, la parte actora, partiendo del supuesto de que el Impuesto sobre la renta y el CREE son tributos sustancialmente análogos, también argumentó que con fundamento en el contrato de estabilidad jurídica EJ-06 de 11 de abril de 2008, la

⁸ Artículos 363 y 338, Constitución Política.

estabilización de los artículos 240 y 207-2 numeral 3 del Estatuto Tributario que consagraban la tarifa general del Impuesto sobre la renta y la renta exenta por servicios hoteleros, cubre en sustancia todos los tributos que se liquiden sobre la renta líquida, independientemente de su denominación, por lo que considera se deben entender estabilizadas también las normas del CREE consignadas en la Ley 1607 de 2012.

Al respecto, cuestionó la doctrina oficial de la DIAN contenida en el Concepto No. 900707 de 2016, con base en el cual la administración profirió los actos demandados, consistente en que el impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, era un impuesto diferente al Impuesto sobre la renta y, por ende, los pagos realizados por la Sucursal por dicho tributo se entendían como debidos, pese haberse estabilizado las normas que regulaban la tarifa general del impuesto sobre la renta y la renta exenta por servicios hoteleros.

Sin embargo, tales cuestionamientos de la actora no son de recibo para el Estrado debido a que, como se señaló anteriormente, no pueden aplicarse al CREE las exenciones previstas por el legislador para el Impuesto sobre la renta y además, debido a que la creación de un nuevo tributo como lo fue entonces el Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE no se entiende como una modificación a la tarifa del Impuesto sobre la Renta ni a las rentas exentas por servicios hoteleros de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 y 240 del Estatuto Tributario.

Como se encuentra acreditado en el expediente judicial, el 11 de abril de 2008, la demandante y la Nación - Ministerio de Comercio, Industria y Turismo suscribieron el contrato de estabilidad jurídica No. EJ-06. Dentro de las normas objeto de estabilidad jurídica, de conformidad con la cláusula cuarta del acuerdo⁹, se encuentran el artículo 240 del Estatuto Tributario, que establece la tarifa del Impuesto sobre la Renta y del 3 del artículo 207-2 del mismo Código, el cual regula la generación de rentas exentas.

Al respecto, es de precisar que, de acuerdo con el artículo 1 de la ley 963 de 2005, mediante los contratos de estabilidad jurídica se garantizó que no habrían de surtir efectos respecto de los inversionistas contratantes, las modificaciones adversas a las normas que hubieren sido estabilizadas. El concepto de modificación previsto por el artículo 1 ibídem, corresponde a "cualquier cambio en el texto de la norma efectuado

⁹ F. 113 Expediente administrativo.

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”.

Dicho ello, téngase ahora que, como se anotó en precedencia, con la ley 1607 de 2012 creó el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE y en el artículo 20 se estableció que tendría una tarifa del 8% sobre la renta líquida de los contribuyentes, determinada de acuerdo con el artículo 23 de dicha ley. Para los períodos 2013, 2014 y 2015 la tarifa del impuesto correspondió al 9%.

Luego, en primera medida, advierte el despacho que las normas reguladoras del CREE no fueron objeto de estabilización mediante el contrato de estabilidad jurídica No. EJ-06. Igualmente, se debe tener en cuenta que las normas que regulaban las exenciones por ingresos de derivados de servicios hoteleros para el Impuesto sobre la renta la tarifa, las cuales fueron estabilizadas mediante el contrato, no fueron modificadas mediante la ley 1607 de 2012 que creó el Impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE. Finalmente, que, como se razonó en precedencia, con fundamento en el principio de legalidad en materia tributaria, la exención sobre rentas hoteleras respecto del Impuesto sobre la renta no son aplicables por extensión respecto del CREE.

En tal orden de ideas, debe concluir esta judicatura que el contrato de estabilidad jurídica suscrito entre la parte demandante y la Nación - Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, no tiene efectos respecto del CREE. Como consecuencia de ello, se arriba a la conclusión de que la administración tributaria al negar las devoluciones no desconoció el Contrato de Estabilidad jurídica EJ - 06 del 11 de abril de 2008 ni la regulación aplicable al mismo, como quiera que la creación de un nuevo tributo como lo fue entonces el Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE no se entiende como una modificación a la tarifa del Impuesto sobre la Renta ni a las rentas exentas por servicios hoteleros de que tratan los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 y 240 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo segundo y, por ende, tampoco el cargo cuarto de la demanda.

Ahora bien, respecto del cargo consistente en que el Concepto no. 900707 de 2016 fue aplicado en forma retroactiva por la DIAN al erigirse como fundamento de los actos demandados, considera esta judicatura que la doctrina oficial contenida en el

Oficio 900707 de 13 de enero de 2016 es aplicable a las solicitudes de devolución elevadas por el demandante, pues estas fueron posteriores a la expedición del concepto en comento.

De conformidad con los artículos 338 y 363 de la Carta en materia tributaria aplica el principio de no retroactividad; sin embargo, en el caso que ocupa la atención del despacho, tal principio no fue quebrantado por la autoridad tributaria. Es de tener en cuenta que el Oficio 900707 de 13 de enero de 2016 fue expedido con anterioridad a la fecha de solicitud de las devoluciones elevadas por el demandante (23 de octubre de 2017¹⁰). Por tanto, en concepto de esta Judicatura, la administración tributaria no dio aplicación retroactiva de la doctrina oficial contenida en el Oficio 900707. No prospera el cargo tercero.

Zanjado lo anterior, se ocupa el despacho de resolver las acusaciones contenidas en los cargos 8 y 9 de la demanda, consistentes en que la decisión denegatoria de la solicitud de devolución contenida en los actos administrativos demandados, no se fundó en ninguna de las causales de rechazo taxativamente previstas por el legislador en los artículos 850 y 857 del Estatuto Tributario, pese a que, en su concepto, la administración no podía negar la solicitud con fundamento en la consideración de que el solicitante se encontraba obligado a efectuar el pago respecto del cual solicitó la devolución.

Para efectos de resolver el cargo, se debe señalar que, en virtud del inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario – ET-, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver a los contribuyentes los pagos en exceso que hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor. Dentro de las normas que regulan tal procedimiento, se encuentra el artículo 853 ET, que prescribe que corresponde al Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo encargada de dicha función, proferir los actos negar las devoluciones de los pagos en exceso.

En este orden de ideas, considera el despacho que, con fundamento en el inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario, la administración esta facultada

¹⁰ Ff. 1 y 2, expediente administrativo.

para negarse a devolver al demandante los pagos que éste haya efectuado por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, al encontrar que se encontraba obligado a ello por causa legal; la aplicación del procedimiento aplicado a las devoluciones de los saldos a favor respecto de los pagos de lo no debido, en lo tocante a las causales formales de rechazo definitivo de que trata el artículo 857 ET, requiere como presupuesto la acreditación de que los pagos carezcan de causa legal.

Reitérese que, en consideración a que la exención a rentas hoteleras consagrada por el legislador respecto del Impuesto sobre la renta, en los numerales 3 y 4 del artículo 207-2 del Estatuto Tributario, como se vio, en virtud del principio de legalidad tributaria, no puede aplicarse de manera extensiva a otros impuestos como lo es el CREE, se comprende que el demandante sí se encontraba obligado a declarar y pagar por concepto de Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013. Bajo ese entendido, no es dable considerar que los pagos realizados por este concepto constituyeran un pago de lo no debido.

Por tanto, al amparo del inciso segundo del artículo 850 del Estatuto Tributario y del artículo 853 ibídem, el Jefe de la Unidad de Devoluciones o de la Unidad de Recaudo, estaba facultado para negar la devolución de los pagos que el demandante hubiere efectuado por concepto del Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE, pues la demandante se encontraba obligada a cumplir con las obligaciones tributarias que de aquel tributo se desprenden. No prosperan, entonces, los cargos 8 y 9 de la demanda.

Finalmente, debido a la no prosperidad de las argumentaciones sobre las cuales se construyeron los principales cargos de la demanda, advierte el despacho que no se encuentran llamados a prosperar tampoco el cargo 7 del libelo, debido a que al haberse establecido que el demandante se encontraba obligado a realizar las obligaciones formales y sustanciales derivadas de la sujeción pasiva al Impuesto sobre la renta para la equidad – CREE por los períodos 7 y 8 del año gravable 2013, no es dable afirmar que la decisión denegatoria de las solicitudes de devolución contenidas en los actos administrativos demandados sean contrarias a los principios de buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica.

Corren la misma suerte, se comprende, las alegaciones de que se configuró un enriquecimiento sin causa en cabeza de la administración y que el demandante tendría derecho a percibir los intereses corrientes, moratorios y legales, pues a ellos no había lugar.

4.- COSTAS DEL PROCESO

Por otro lado, en lo atinente a la condena en costas y agencias del derecho, la sentencia habrá de disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del CGP¹¹. Tal régimen procesal civil prevé un enfoque objetivo en cuanto a la condena en costas¹², por lo que ha de tenerse presente que aun cuando debe condenarse en costas a la parte vencida en el proceso, se requiere que en el expediente aparezca que se causaron y se condenara exclusivamente en la medida en que se compruebe el pago de gastos ordinarios del proceso y la actividad profesional realizada dentro del proceso.

Sin embargo, en la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es una constante que se ventilen asuntos de interés público, razón por la cual habría lugar a suponer que no hay condena en costas. No obstante, según la Sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta, Sentencia 050012333000 2012 00490 01 (20508), Ago. 30/16 se indicó que la administración tributaria no está exonerada de la condena en costas por el mero hecho de que la función de gestión de recaudo de los tributos conlleve de manera inherente un interés público.

Luego, es preciso destacar que no es de recibo la exigencia de que se aporte al expediente una factura de cobro o un contrato de prestación de servicios que certifique el pago hecho al abogado que ejerció el poder, debido a que i) las tarifas que deben ser aplicadas a la hora de condenar en costas ya están previstas por el Acuerdo No. PSAA16-10554 expedido por el Consejo Superior de la Judicatura; ii) para acudir este proceso debe acreditarse el derecho de postulación y iii) el legislador cobijó la condena en costas aun cuando la persona actuó por sí misma dentro del proceso, basta en este caso particular con que esté comprobado en el expediente que la parte vencedora se le prestó actividad profesional, como sucede en el presente caso (folio 245). Por tanto,

¹¹ Consejo de Estado Sección Segunda, Sentencia de Julio 14 de 2016. Número de radicado 68001233300020130027003.

¹² Artículo 365 del Código General del Proceso.

se condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, **el Juzgado Cuarenta y dos (42) Administrativo del Circuito Judicial de Bogotá D. C. – Sección Cuarta**, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley:

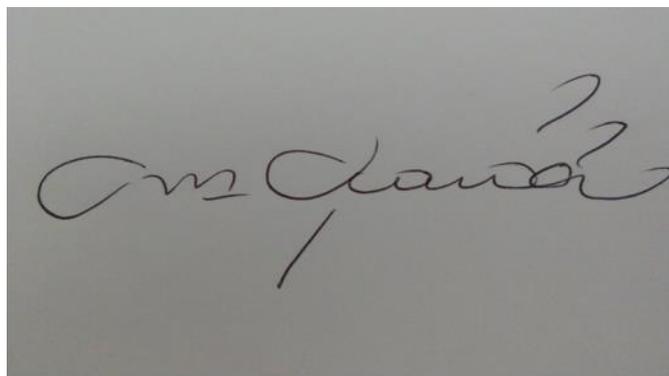
RESUELVE:

PRIMERO. Negar las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: Condenar en costas a la parte vencida en este pleito.

TERCERO: En firme esta providencia, **expedir** copia de la presente providencia con constancia de su ejecutoria y **archivar** el expediente.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

A rectangular box containing a handwritten signature in black ink. The signature is cursive and appears to read 'Ana Elsa Agudelo Arévalo'.

**ANA ELSA AGUDELO ARÉVALO
JUEZ**