

**CONCEPTO 23586 DEL 19 DE SEPTIEMBRE DE 2019**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000477 del 06/09/2019

<b>Tema</b>	Impuesto sobre la renta para la equidad - CREE
<b>Descriptor</b>	OBLIGACION DE DECLARAR
<b>Fuentes formales</b>	Constitución Política de Colombia; artículo 643 del Estatuto Tributario; Ley 1607 de 2012; Ley 1819 de 2016.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver de manera general y en abstracto las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en materia aduanera o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

De acuerdo con estas competencias, a continuación se realizará un estudio de la tesis presentada en el Oficio 006446 de 2019, con respecto a la imposición de sanciones por la no presentación de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE.

En primer lugar, el oficio mencionado se refiere a la sanción del artículo 643 del Estatuto Tributario; en este artículo se determina la sanción aplicable por la no presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios. En el inciso primero se establece lo siguiente:

*"Artículo 643, Sanción por no declarar. Los contribuyentes, agentes retenedores o responsable obligados a declarar; que omitan la presentación de las declaraciones tributarias, serán objeto de una sanción equivalente a:*

- 1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior. (...)"*

De conformidad con este artículo, el oficio mencionado asevera que la sanción por no declarar es sólo aplicable al impuesto sobre la renta para la equidad - CREE, por la remisión realizada por el artículo 26 de la Ley 1607 de 2012. Esto, ya que el numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario sólo se refiere al impuesto sobre la renta y complementarios.

Teniendo en cuenta lo anterior, el mencionado Oficio establece que la aplicación de sanciones compatibles con la naturaleza del impuesto, era posible durante la vigencia del artículo 26 de la Ley 1607 de 2012.

Con base en lo anterior, el Oficio concluye que no es posible imponer la sanción por no presentar declaraciones del numeral primero del artículo 643 del Estatuto Tributaria, a las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE. Esto, después de la derogatoria del artículo 26 de la Ley 1607, realizada por la Ley 1819.

No obstante lo anterior, este Despacho considera que la sanción del numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario si es aplicable para las declaraciones del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE que no fueron presentadas, por las siguientes razones:

1. **La presentación de la declaración como una materialización de la obligación sustancial**

En primer lugar, la presentación de la declaración se encuentra atada a la obligación sustancial que tienen los sujetos pasivos, por la configuración del hecho generador. Es decir que, la presentación de la declaración, es una materialización de la obligación sustancial. Por esto, no puede decirse que la no presentación de la declaración no acarrea sanciones.

Establecer que, a pesar de la configuración del hecho generador, el contribuyente no debe presentarla declaración, o no incurre en sanción por no presentarla, es avalar las conductas que pretenden no pagar impuestos y no contribuir con el funcionamiento del Estado.

Además, desvirtúa el verdadero sentido de las sanciones; una reprimenda por el incumplimiento del deber formal de presentar la declaración. Al no imponer sanciones sobre este hecho, se está incentivando a la no presentación de la misma, sin que existan consecuencias por ello.

De igual manera, debe observarse que el hecho generador se dio en un periodo gravable donde la sanción por no presentar declaración de CREE se encontraba vigente. Por ende, es posible determinar que, al encontrarse vigente el hecho generador, la sanción debe aplicarse por la

no presentación de la declaración del impuesto.

2. **Inequidad y desigualdad en materia tributaria al otorgar un trato preferente a aquellos que no han presentado declaración del impuesto**

En segundo lugar, la no imposición de la mencionada sanción generaría considerables inequidades, ya que podría ser más gravoso para un contribuyente presentar la declaración de manera extemporánea que no presentarla. Esto redundaría en un incentivo al no cumplimiento de la obligación formal y, por ende, los contribuyentes podrían no presentar la declaración. Esto se encuentra en contravía de los principios constitucionales que rigen el sistema tributario, consagrados en el artículo 356 de la Constitución Política colombiana.

Aceptar dicha interpretación viola el principio de igualdad, por cuanto comporta el desconocimiento de una sanción para aquellos contribuyentes que no presentaron declaración de CREE, pero si impone una sanción a aquellos que la presenten de manera extemporánea. En particular, la no imposición de la sanción desconoce la equidad horizontal, por cuanto da un trato preferente a quienes no presentaron declaración, sobre quienes efectivamente la presentaron o la presentaron de manera extemporánea.

De igual manera, la Corte Constitucional ha sido clara en establecer que:

*"(...) un mandato de igualdad formal ante la ley, según el cual todas las personas que compartan la misma situación merecen ser tratadas de la misma manera, mientras que aquellas que se encuentren en situaciones que presenten diferencias constitucionalmente relevantes, deben ser tratadas de manera diferente, siempre y cuando ello no comporte discriminación injustificada por razones de sexo, raza, origen nacional o familiar, lengua, religión, opinión política o filosófica. Asimismo, incorpora un mandato de igualdad material, que ordena al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva, adoptando medidas en favor de grupos discriminados o marginados."*  
(Sentencia C-600 de 2015, M.P. María Victoria Calle Correa.)

En este caso, no es posible decir que los sujetos pasivos del impuesto, que están en la misma situación, no se encuentran sometidos a la sanción por la no presentación cuando existen otros contribuyentes que la han presentado y han cumplido con su obligación, o han cumplido de manera extemporánea, estos últimos, incurriendo en sanción.

De igual manera, no existe una justificación de igualdad material que determine que la no imposición de la sanción se encuentra respaldada por tomar medidas a favor de grupos discriminados o marginados.

3. **La generación de incentivos al incumplimiento de los deberes con el Estado y la Sociedad**

Aseverar que no hay sanción aplicable a la no presentación genera un incentivo que riñe con los intereses generales del Estado. Esto, porque los contribuyentes podrían no presentar la declaración de CREE y no incurrir en sanciones por esta actuación.

Este tipo de conductas se encuentran en contravía del artículo 95 de la Constitución, el cual establece en el numeral 9;

*"(...) 9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad."*

Es claro que, con base en los argumentos expuestos anteriormente, la no imposición de la sanción por no presentación conllevaría a una injusticia y una inequidad flagrante, ya que a situaciones similares si se le impondría una sanción, como por ejemplo cuando se presenta de manera extemporánea.

Por lo anterior, se revoca el Oficio 006446 de 2019 y se manifiesta que es aplicable la sanción por no presentar declaración del numeral 1 del artículo 643 del Estatuto Tributario, para los sujetos pasivos del impuesto para la equidad CREE que no presenten dicha declaración.

Finalmente se manifiesta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y el público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet [www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co), la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede ingresar por el icono de "Normatividad" – "técnica", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica"

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ**

Directora de Gestión Jurídica

Dirección de Gestión Jurídica - Nivel Central

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia - DIAN

Carrera 8 N° 6C - 38 Piso 4° - Edificio San Agustín - Bogotá D.C. -

Colombia  
PBX (57+1) 6079999