



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00533-01 (26981)
Demandante: TRAINING INT S.A.
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por no declarar. Autorretención en la fuente. CREE 2015-12.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 21 de abril de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, que resolvió¹:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda interpuesta por la sociedad TRAINING INT S.A por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 2 de agosto de 2018 la DIAN emplazó² a Training Int S.A.³ (en adelante “Training”), para que cumpliera con el deber de presentar la declaración de autorretención en la fuente a título de CREE, por el periodo 12 del año 2015. Se calculó sanción por no declarar en \$777.275.000. Y se vinculó como responsable subsidiario a quien tenía la calidad de representante legal en la fecha de la omisión.

Vencido el término para dar respuesta al emplazamiento para declarar, sin que la actora ni su representante legal vinculado dieran respuesta, se expidió la Resolución Sanción nro. 900043 del 17 de junio de 2019⁴, en los términos anunciados en el emplazamiento, la cual, una vez recurrida⁵ fue confirmada mediante la Resolución nro. 3737 del 8 de julio de 2020⁶.

¹ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_SENTENCIA_16FALLOTRAINING20 20(.pdf) NroActua 2», Pdf, página 10.

² Emplazamiento nro. 900057 del 2 de agosto de 2018. SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_ ANTECEDENT_13ANTECEDENTESAD MIN(.zip) NroActua 2», «22_250002337000202000533011EXPEDIENTEDIGIANTECEDENT20220907152245.zip\13.AntecedentesAdministrativos», «3. FOLIOS 199-283.pdf», Pdf. Página 83.

³ Con actividad económica de comercio al por menor de todo tipo de calzado y artículos de cuero.

⁴ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_ ANTECEDENT_13ANTECEDENTESAD MIN(.zip) NroActua 2», «22_250002337000202000533011EXPEDIENTEDIGIANTECEDENT20220907152245.zip\13.AntecedentesAdministrativos», «4. FOLIOS 284-359.pdf», Pdf, páginas 53 a 67.

⁵ El recurso de reconsideración se presentó el 20 de agosto de 2019, por quien ostentaba la calidad de representante legal en la fecha de la omisión, y que fue vinculado como deudor subsidiario. SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_ ANTECEDENT_13ANTECEDENTESAD MIN(.zip) NroActua 2», «22_250002337000202000533011EXPEDIENTEDIGIANTECEDENT20220907152245.zip\13.AntecedentesAdministrativos», «4. FOLIOS 284-359.pdf», Pdf, páginas 79 a 93.

⁶ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_ ANTECEDENT_13ANTECEDENTESAD MIN(.zip) NroActua 2», «22_250002337000202000533011EXPEDIENTEDIGIANTECEDENT20220907152245.zip\13.AntecedentesAdministrativos», «4. FOLIOS 284-359.pdf», Pdf, páginas 114 a 122.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones⁷:

- 1.1. Solicito al Honorable Tribunal, declarar la nulidad de la Resolución sanción por no declarar N° 900043 del 17 de junio de 2019, mediante la cual se impuso sanción por no presentar la declaración de Autorretención en la Fuente CREE correspondiente al periodo doce (12) del año gravable 2015, así como de la Resolución N° 3737 del 8 de julio de 2020, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción ya referida.
- 1.2. Como restablecimiento del derecho, solicito que se declare que no es aplicable ninguna sanción a la sociedad TRAINING INT S.A. NIT 830.126.356-1 por cuanto cumplió con la presentación oportuna de la declaración del Impuesto para la Equidad CREE, en la cual no hizo descuento alguno de las autorretenciones declaradas por concepto de dicho impuesto.
- 1.3. Que se ordene el cumplimiento de la Sentencia dentro del término establecido en el artículo 66 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Se invocaron como normas violadas los artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95, 228, 363 de la Constitución Política; artículos 3, 42, 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA); artículos 164, 165, 167, 173, 176 del Código General del Proceso; y el artículo 683 del Estatuto Tributario, bajo el siguiente concepto de violación⁸:

La actuación administrativa resultó violatoria del debido proceso porque a la fecha de notificación del emplazamiento para declarar, el artículo 643 del ET, fundamento de la imposición de la sanción, estaba derogado⁹. No se valoraron adecuadamente las pruebas aportadas, en particular la declaración de renta para la equidad CREE del año 2015, presentada con pago, en la cual no se imputaron retenciones o autorretenciones en la fuente. Lo que determina que el deber sustancial que le era exigible a la actora de presentar la declaración de autorretención en la fuente de CREE por el mes de diciembre de 2015 se encuentra cumplido, especialmente cuando la declaración de renta no fue objetada por la DIAN dentro del término de firmeza previsto en el artículo 714 del ET.

La exigencia de presentar la declaración de retención en la fuente resulta una carga excesiva, pues al haber transcurrido el término para efectuar la corrección voluntaria de la declaración de renta CREE por el año gravable 2015 y operado su firmeza, no es posible descontar los valores que a título de autorretención en la fuente persigue la autoridad tributaria.

La no presentación de la declaración de autorretención en la fuente no generó afectación a la Administración, pues finalmente se pagó el tributo de renta CREE y de este, no se detrajo suma alguna a título de autorretención. Así, exigir la presentación de la declaración y el pago de la sanción por no declarar deriva en una decisión confiscatoria, contraria al espíritu de justicia y al principio constitucional de primacía de la sustancia sobre la forma. Corolario de lo anterior, los actos demandados adolecen de falsa motivación y se expidieron con desviación de poder.

⁷ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_demanda_02demanda». Pdf. Páginas 2 y 3.

⁸ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_demanda_02demanda». Pdf. Páginas 7 y 12.

⁹ Se refiere a la derogatoria que el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 hizo del artículo 26 de la Ley 1607 de 2012, que en materia de CREE remitía al régimen sancionatorio del Estatuto Tributario.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones¹⁰. Adujo que la presentación de la declaración de renta CREE por el periodo gravable 2015, no supe el deber de presentar las declaraciones de autorretención de CREE, ya que se trata de dos obligaciones tributarias distinguibles, con una periodicidad y contenido diferentes. Obviar que la no presentación de la declaración tiene consecuencias como es la imposición de sanciones y que existe una relación de causalidad entre la omisión del contribuyente y la sanción impuesta, implica apartarse de la ley y otorgar un trato preferente al autorretenedor incumplido.

No hubo vulneración al debido proceso, pues el trámite administrativo se siguió conforme con el sistema reglado al que debe acogerse la DIAN. En la valoración de las pruebas y antecedentes administrativos se tuvieron en consideración las exigencias normativas aplicables.

La no presentación de la declaración de autorretención a título de CREE -así con posterioridad presentara la declaración de renta CREE sin descontarse autorretenciones- desconoce el aspecto sustancial determinante de las obligaciones de retención y generó afectación, pues la ausencia de dicha declaración alteró la efectividad y eficiencia del recaudo, cuyo traslado en tiempo asegura la materialización de las políticas públicas y el cumplimiento de los fines del Estado a través de sus organismos y entidades.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹¹. Al respecto, consideró que la obligación de presentar la declaración de autorretención en la fuente a título de CREE, no se subsana con la presentación de la declaración de renta CREE¹², pues el legislador previó el recaudo anticipado y periódico del CREE para disponer de manera ágil de los recursos necesarios para sufragar programas sociales a cargo del SENA, del ICBF, del Sistema General de Seguridad Social en Salud, de atención a la primera infancia, educación pública y créditos otorgados por el ICETEX, mecanismo frente al que no se contempló la posibilidad de que los obligados presentaran una sola declaración.

La autorretención del CREE es un mecanismo que procura el ingreso anticipado a favor de la administración, por lo que el obligado a retener tiene el deber de presentar una declaración privada mensual, en la que se autoliquide la deuda tributaria por concepto de autorretenciones, y cumplir con el correspondiente pago, de ahí que, aun cuando la demandante alegue que cumplió con el deber sustancial, ello no invalida que haya incurrido en el hecho sancionable de no declarar.

Los principios de aplicación de la ley en el tiempo indican que deben aplicarse las normas que rigen el momento en que acaecen los hechos, por lo que al haberse presentado la conducta infractora en el año 2015-12, cuando el artículo 643 del ET fundamento de los actos, no había sido modificado, la sanción impuesta estaba vigente.

Recurso de apelación

La demandante apeló¹³ la sentencia de primera instancia. Al efecto afirmó que, si bien el legislador previó el mecanismo de recaudo anticipado del CREE -retenciones y

¹⁰ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_CONTESTACI_09CONTESTACIONDE MAN(.pdf)»

¹¹ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_SENTENCIA_16FALLOTRAINING20 20(.pdf)»

¹² El tribunal señaló que la declaración no se aportó al expediente (sentencia, pág. 8). La demandante, en consecuencia, la allegó con la apelación (apelación, pág. pdf. 10 y 11)

¹³ SAMAI, índice 2, expediente digital, «ED_RECURSODE_18APELACIONDTE(pdf)».

autorretenciones-, cierto es que con la presentación y pago de este impuesto -renta para la equidad CREE- se cumplieron las obligaciones sustanciales.

Debido a que la declaración del CREE adquirió firmeza el 18 de abril de 2018, para el momento en que se notificó el emplazamiento respecto de la autorretención del CREE del periodo 12 del año 2015 -agosto 2 de 2018-, no era posible descontar una eventual autorretención del impuesto principal, entonces, lo que la administración está exigiendo es un doble pago del CREE del año 2015, vía autorretención y con el pago del impuesto principal que, en todo caso, ya se cumplió. Situación que deriva en un enriquecimiento sin causa del Estado y vulnera el principio de equidad tributaria.

En ninguna etapa de discusión administrativa o jurisdiccional se ha negado la no presentación de la declaración de autorretención del CREE correspondiente al periodo 12 del año gravable 2015, lo que se sostiene es que la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE -que anexó a la apelación- en la cual se debía descontar dicha autorretención se presentó oportunamente con pago el 18 de abril de 2018, con lo cual la obligación tributaria anticipada se satisfizo. Así, una vez satisfecha la obligación principal, no es exigible el pago de autorretención, tampoco la presentación de una declaración de autorretención -hecho sancionable-.

Mantener la sanción en litigio, estando probado que la declaración del impuesto de renta CREE del año 2015 se presentó y pagó dentro de los plazos establecidos, lo que no discute la DIAN, impone a la actora una carga fiscal que no consulta los principios de justicia y equidad tributaria. Cumplido ese derecho sustancial, protegido por el artículo 228 constitucional, no puede ser desconocido por el supuesto incumplimiento del deber formal de presentar la declaración de autorretención de diciembre de 2015.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal. El Ministerio Público rindió concepto a favor de la confirmación del fallo apelado, puesto que la declaración de renta CREE no subsana la omisión de declarar las autorretenciones de ese tributo, configurándose el hecho sancionable¹⁴.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El magistrado Milton Chaves García manifestó impedimento para conocer del proceso, bajo la causal establecida en el numeral 9 del artículo 141 del Código General del Proceso¹⁵.

La Sala encuentra configurada la causal invocada y declara fundado el impedimento, por lo que lo separa del conocimiento del asunto. Comoquiera que no hubo cuórum, se ordenó sorteo de conjuez¹⁶, conforme con el artículo 128 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación planteados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda. En tal sentido, corresponde establecer la procedencia de la

¹⁴ SAMAI, índice 15.

¹⁵ Por existir amistad íntima con el apoderado de la parte demandante. Índice 19 de Samai.

¹⁶ Índice 23 de Samai

sanción impuesta a la actora por no presentar la declaración de autorretenciones en la fuente del impuesto sobre la renta para la equidad -CREE- de diciembre de 2015.

En específico, debe analizarse lo aducido por la apelante en cuanto a que con la presentación y pago de la declaración de renta CREE del año 2015 -sin descontar ninguna retención- satisfizo la obligación sustancial, hecho que de ser desconocido y confirmada la sanción por no declarar, trae consigo la vulneración de los principios de equidad y justicia tributaria, en tanto se avala un doble pago del tributo y le impone una carga fiscal excesiva.

Se precisa que la demandante no insistió en el planteamiento relacionado con la pérdida de la facultad sancionadora de la DIAN en materia del impuesto CREE como consecuencia de la derogatoria de este impuesto, ordenada por la Ley 1819 de 2016 a partir del año 2017, el cual no prosperó en primera instancia. Tampoco es objeto de debate la no presentación de la declaración de autorretención en la fuente a título de CREE de diciembre de 2015, al punto que la actora en el escrito de apelación afirmó «Es necesario advertir que en ninguna etapa del procedimiento administrativo ni con la demanda, la sociedad actora haya negado la no presentación de la declaración de autorretención del CREE correspondiente al periodo 12 del año gravable 2015».

Para dar solución al debate planteado es pertinente citar la exposición de motivos de la Ley 1607 de 2012¹⁷ en punto a la finalidad perseguida con la implementación del impuesto de renta CREE¹⁸:

«Así, se propone eliminar los aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje - SENA, Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF y cotizaciones al Sistema de Seguridad Social en Salud, correspondientes a los trabajadores cuyos salarios no superen diez salarios mínimos legales mensuales vigentes.

Como requisito esencial para lograr la eliminación mencionada, es fundamental sustituir las fuentes de la financiación que representaban para las entidades mencionadas y para el Sistema de Seguridad Social en Salud, los aportes y cotizaciones que se eliminan en el presente proyecto de ley. Lo anterior, toda vez que se reconoce el gran impacto social que generan los programas a cargo del SENA y del ICBF, y la importancia del sostenimiento del sistema de salud en Colombia.

Así las cosas, se crea un nuevo impuesto (impuesto sobre la renta para la equidad - CREE) el cual se calculará tomando en consideración, ya no las nóminas de las empresas, sino las utilidades obtenidas en un periodo gravable, lo cual contribuye a que el sistema tributario sea más eficaz y equitativo, respetando los principios constitucionales de progresividad, justicia y legalidad.

El CREE tendrá como destinación específica, la atención de los gastos del ICBF SENA, garantizar los programas a su cargo y financiar parcialmente el Sistema de Seguridad Social en Salud.

El Gobierno Nacional reconoce la importancia de que no se altere la prestación de los servicios por parte de las entidades mencionadas, ni el adecuado funcionamiento del sistema de salud, razón por la cual en caso de que los recursos obtenidos a través del recaudo del CREE no sean suficientes para dicho fin, excepcionalmente, la financiación se hará con cargo al Presupuesto General de la Nación.

Lo anterior constituye una garantía de que la eliminación de los aportes parafiscales y las cotizaciones por concepto de salud a cargo de los empleadores no generará ningún traumatismo en los servicios. Y prestaciones a su cargo.» (Se destaca)

Fue así como en el artículo 24 de la Ley 1607 de 2012 se estableció que, el sistema de retenciones en la fuente para el recaudo del Impuesto sobre la Renta para la Equidad - CREE se destinaría a la financiación de los programas: (i) de inversión social orientada prioritariamente a beneficiar a la población usuaria más necesitada; (ii) del Servicio Nacional de Aprendizaje -SENA-; y, (iii) del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar - ICBF-. También a la financiación del Sistema de Seguridad Social en Salud en inversión social.

¹⁷ Senado de la República Gaceta nro. 666 de 2012. Proyecto de Ley nro. 134 de 2012.

¹⁸ Este tributo fue derogado a partir del año 2017 por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

El inciso 4 de ese mismo artículo 24 -adicionado por el artículo 18 de la Ley 1739 de 2014- dispuso que a partir del periodo gravable 2016, dicho tributo se destinaría a financiar programas de atención a la primera infancia y a las instituciones de educación superior públicas, créditos beca a través del ICETEX y el mejoramiento de la calidad de la educación superior.

Puntualmente, el parágrafo 1 del inciso en mención expresaba: «Tendrán esta misma destinación los recursos recaudados por concepto de intereses por la mora en el pago del CREE y las sanciones a que haya lugar en los términos previstos en esta ley».

Conforme con tales mandatos, la Sala encuentra que la omisión de declarar y transferir los recursos de retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta para la equidad, conllevaba serias afectaciones a programas de alto impacto social, dada la destinación específica y anticipada para el cual fue implementado, cuya asistencia se previó de manera inmediata y progresiva, por lo que la alteración de esas transferencias de recursos apareja un menoscabo que no se ve resarcido con el pago del impuesto de renta CREE principal. Se agrega que, incluso se estableció que los intereses de mora y sanciones asociados a este tributo, como ocurre en el presente caso, tendrían esa misma destinación, de manera que se prepondera la finalidad perseguida con dicho impuesto.

En cuanto a la finalidad de anticipar el recaudo del impuesto sobre la renta para la equidad, esta Sección¹⁹ señaló: «Con miras a acelerar, facilitar y asegurar el recaudo del tributo estudiado durante el período de su causación y antes de la finalización de este, el legislador le otorgó la facultad al Gobierno nacional de establecer el sistema de **ingresos anticipados** de retención en la fuente (art. 37 ibidem), la cual ejerció con la expedición del Decreto 1828 de 2013, (...), lo que sugiere la **necesidad de disponer de los recursos de manera ágil para que el SGSS cumpliera sus objetivos.**»

Por lo tanto, la omisión de declarar y pagar las autorretenciones en el tiempo estipulado para el efecto, tratándose de recursos con destinación específica y de propósito netamente financiero para programas de alto impacto social, sí ocasiona afectación al Estado. Hecho que no sana la transferencia a destiempo de los dineros recaudados, ni puede obviarse, siendo que ese anticipo procuraba el cumplimiento de la finalidad misma para la que se concibió este tributo.

En torno a la autorretención del CREE y el deber del obligado de presentar y pagar, en la misma providencia citada (exp. 24182) la Sala precisó que «la **autorretención del CREE** es un mecanismo que procura el ingreso anticipado del impuesto a favor de la Administración tributaria, esto es, antes de la causación de este tributo al finalizar el período gravable, en desarrollo de lo cual el obligado a retener tiene el **deber de presentar una declaración privada mensual**, autoliquidar en ella la deuda tributaria por concepto de autorretenciones **y cumplir con el pago** de esa obligación dineraria que tiene como acreedor al sujeto activo del tributo». (se destaca)

En ese orden, la obligación de presentar la declaración de autorretención, aunque se encuentre correlacionada con la obligación principal, es *autónoma*²⁰, y por ello, no la sustituye la declaración de renta CREE del año 2015. Asimismo, se recuerda que en los artículos 715 a 717 del ET está especialmente definido el procedimiento a seguir en los eventos en que se omite la obligación de declarar, el cual no admite confusión frente al procedimiento que se adelanta cuando, precisamente se ha declarado, y sobre este deber cumplido la autoridad tributaria ejerce su potestad de fiscalización.

Es así, que, aun cuando la demandante cumplió la obligación sustancial de renta CREE del 2015, no es menos cierto, que no se satisfizo la obligación autónoma frente a las autorretenciones de diciembre de 2015, pues no cumplió con el deber legal de presentar

¹⁹ Sentencia del 11 de noviembre de 2021 (exp. 24182, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez)

²⁰ Sentencia del 19 de julio de 2023 (exp. 26209, CP. Wilson Ramos Girón)



y pagar. Por tanto, lo aducido por la actora no soslaya que incurrió en el hecho sancionable de no declarar las autorretenciones -autónomo e independiente de la renta CREE- con lo cual no se puede predicar la vulneración de los principios de justicia y equidad -invocados por la apelante en ese contexto- pues se insiste en que la sanción obedeció a la omisión aceptada por la sociedad demandante del deber legal de declarar, con independencia de la estructura del impuesto del CREE.

De manera que, advertido que la actora se sustrajo del deber de autorretener el CREE, pues manifiesta: «en ninguna etapa del procedimiento administrativo ni con la demanda, la sociedad actora haya negado la no presentación de la declaración de autorretención del CREE correspondiente al periodo 12 del año gravable 2015», los actos demandados no vulneran los principios de equidad y justicia tributaria, ni con ellos se impone a la actora una carga excesiva o se exige un doble pago del mismo concepto tributario que apareje enriquecimiento. La sanción impuesta, es la natural consecuencia de infringir el mandato legal en comento.

Todo lo expuesto lleva a concluir que no se abre paso la apelación de la demandante y corresponde confirmar la sentencia apelada.

Finalmente, por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1.- **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el magistrado Milton Chaves García. En consecuencia, se declara separado del conocimiento de este proceso.

2.- **Confirmar** la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta
Salva voto

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
JUAN CAMILO SERRANO VALENZUELA
Conjuez