

4. No. La sanción por no declarar regulada en el numeral primero (1) del artículo 643 del Estatuto Tributario no es aplicable para efectos de sancionar la no presentación de la declaración anual del SIMPLE.

FUNDAMENTACIÓN:

5. Los artículos 903³ y 916⁴ del Estatuto Tributario hacen parte del régimen normativo general del SIMPLE, por un lado, el artículo 903 señala que este régimen sustituye al impuesto sobre la renta y complementarios, mientras que el artículo 916 dispone que el régimen de procedimiento y sancionatorio aplicable a este régimen será el previsto en el Estatuto Tributario. Sin embargo, a pesar de estas disposiciones, el numeral primero (1) del artículo 643⁵ ibidem, que regula la sanción por no declarar, no incluye de manera expresa

³ARTÍCULO 903. CREACIÓN DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN (SIMPLE). Créese a partir del 1 de enero de 2020 el impuesto unificado que se pagará bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple, con el fin de reducir las cargas formales y sustanciales, impulsar la formalidad y, en general, simplificar y facilitar el cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes que voluntariamente se acojan al régimen previsto en el presente Libro.

El impuesto unificado bajo el Régimen Simple de Tributación - Simple es un modelo de tributación opcional de determinación integral, de declaración anual y anticipo bimestral, que sustituye el impuesto sobre la renta, e integra el impuesto nacional al consumo y el impuesto de industria y comercio consolidado, a cargo de los contribuyentes que opten voluntariamente por acogerse al mismo. El impuesto de industria y comercio consolidado comprende el impuesto complementario de avisos y tableros y las sobretasas bomberil que se encuentran autorizadas a los municipios.

Este sistema también integra los aportes del empleador a pensiones, mediante el mecanismo del crédito tributario. (...)

⁴ARTÍCULO 916. RÉGIMEN DE PROCEDIMIENTO, SANCIONATORIO Y DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO UNIFICADO BAJO EL RÉGIMEN SIMPLE DE TRIBUTACIÓN – SIMPLE. El régimen de procedimiento, sancionatorio y de firmeza de las declaraciones del impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE es el previsto en el Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO. Los ingresos obtenidos por concepto de sanciones e intereses se distribuirán entre la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) y las autoridades municipales y distritales competentes, en proporción a la participación de los impuestos nacionales y territoriales en el impuesto unificado bajo el régimen simple de tributación – SIMPLE.

⁵ARTICULO 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR. Los contribuyentes, agentes retenedores o responsables 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.

2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, a la declaración del impuesto nacional al consumo, al diez por ciento (10%) 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 diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas o declaración del impuesto nacional al consumo, según el caso, el que fuere superior.

3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados u otros medios de pago canalizados a través del sistema financiero, o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

la omisión de la declaración anual consolidada del SIMPLE como una conducta sancionable.

6. Al respecto, cobra relevancia manifestar que la jurisprudencia⁶ de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha señalado que, las sanciones tributarias deben estar claramente

5. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto nacional a la gasolina y al ACPM, o al impuesto nacional al carbono, al veinte por ciento (20%) del valor del impuesto que ha debido pagarse.

6. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del gravamen a los movimientos financieros, al cinco por ciento (5%) del valor del impuesto que ha debido pagarse.

7. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de ingresos y patrimonio, al uno por ciento (1%) del patrimonio líquido de la entidad obligada a su presentación.

8. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración anual de activos en el exterior, al cinco por ciento (5%) del patrimonio bruto que figure en la última declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada, o al cinco por ciento (5%) del patrimonio bruto que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

9. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto a la riqueza y complementario, al ciento sesenta por ciento (160%) del impuesto determinado, tomando como base el valor del patrimonio líquido de la última declaración de renta presentada o que determine la Administración Tributaria por el período a que corresponda la declaración no presentada, el que fuere superior.

10. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del monotributo, a una vez y media (1.5) el valor del impuesto que ha debido pagarse.

11. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto nacional sobre productos plásticos de un solo uso utilizados para envasar, embalar o empacar bienes, al veinte por ciento (20%) del valor del impuesto que ha debido pagarse.

13. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de los impuestos previstos en el Título X del Libro III del Estatuto Tributario, al veinte por ciento (20%) del valor del impuesto que ha debido pagarse o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de dicho impuesto.

PARÁGRAFO 1o. Cuando la Administración Tributaria disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.

PARÁGRAFO 2o. Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la Administración Tributaria, en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad que se debe liquidar con posterioridad al emplazamiento previo por no declarar.

⁶ «(...) Previo a emprender el análisis de fondo de dicho acto, la Sala efectuará algunas breves consideraciones de carácter general, acerca del régimen jurídico de las sanciones tributarias.

Como es sabido, en materia impositiva rige el principio de legalidad de los impuestos; su creación es de reserva de ley, conforme a la función asignada al Congreso para "establecer contribuciones fiscales..." (arts. 150-12 y 338) y de desarrollo por parte de las corporaciones de elección popular, autorizadas para votar las contribuciones o impuestos locales "de conformidad con la constitución y la ley", (arts. 300-4 y 313-4).

Se tiene entonces, que el establecimiento de los tributos en general debe efectuarse bajo las condiciones que determine la ley tributaria, a la que corresponde ocuparse de los aspectos sustanciales de la obligación que mediante ella se crea.

Ahora bien, la relación jurídica tributaria es compleja, pues comprende además de la obligación sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes formales y materiales para con el Estado, cuya omisión o defectuoso cumplimiento aparejan la imposición de diversas sanciones. Corresponde también a la ley, fuente de la obligación tributaria, consagrar las sanciones que han de aplicarse a quienes la infrinjan o incumplan las obligaciones que ella impone a los asociados.

definidas en normas sustanciales, no procedimentales salvaguardando los principios de legalidad y reserva de ley tributaria:

«Es criterio sostenido por esta Corporación y por la Corte Constitucional que en virtud del artículo 29 de la Constitución Política, el principio de legalidad en el derecho administrativo sancionatorio exige que la conducta infractora y la sanción correspondiente deben estar descritas en forma precisa y previamente en la ley.»⁷

«Esta Sección ha enfatizado en que el principio de legalidad en materia sancionatoria comporta la garantía de que la conducta infractora -criterio de tipicidad-, la sanción atribuible y el procedimiento aplicable se hallen previamente establecidos de manera concreta en la ley, en armonía con los lineamientos fijados por la Corte Constitucional en sentencia C-595 de 201012, pues solo al establecerse de manera clara la infracción sancionable es posible calificar una conducta como transgresora y así asignar la consecuencia jurídica que corresponda.»⁸

Respecto de las sanciones, precisa la Sala que estas obligaciones por la materia de que se trata son objeto del mismo tratamiento que los tributos, vale decir, de exclusiva competencia del legislador y por ende deben emanar de manera inequívoca de la misma ley, que se repite, es la única fuente de la obligación tributaria. Así mismo, que por su naturaleza punitiva también su régimen jurídico es de origen legal.

Significa lo anterior, de una parte, que la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

Y de la otra, desde la perspectiva de su naturaleza, dado que el principio de legalidad es pilar fundamental del derecho sancionatorio, en virtud de que es la ley la llamada a establecer responsabilidades de los particulares, por infringir la Constitución y las leyes (art. 6 C.P.) únicamente es ella la que puede definir previamente la infracción y tipificar la sanción, y porque en observancia de dicho principio de legalidad y del debido proceso, conforme al artículo 29 de la Carta, sólo pueden imponerse sanciones por conductas establecidas en "leyes" preexistentes y siendo así, éstas deben estar previstas en normas con categoría o respaldo en la ley.

De otra parte, desde el ángulo de la categoría normativa, como lo ha expresado la Sala en innumerables oportunidades, la ley "sustancial" es aquella que confiere derechos a las personas, declara, constituye, extingue o modifica, obligaciones. Por ende, las disposiciones que tipifican sanciones, incluidos sus presupuestos y tasación, tienen el carácter de "ley sustancial". Las normas procesales, o adjetivas, son aquellas que regulan el procedimiento para hacer efectivo el derecho sustancial.

Se advierte entonces, que las normas que regulan conductas e imponen sanciones tienen carácter "sustancial" y no procedimental, y para el caso del tema que ocupa la atención de la Sala, el hecho de su ubicación en el Libro V del Estatuto Tributario, que comprende "procedimiento tributario, sanciones y estructura de la Dirección..." no les confiere a dichas disposiciones la naturaleza de normas instrumentales o procedimentales.

En conclusión al punto, es indudable que al igual que para la actividad impositiva en general, la consagración positiva del régimen sancionatorio vinculado a los tributos, es de origen legal, y compete a la ley la definición de las conductas sancionables, las bases de su imposición, las tarifas o cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación. (Cfr. Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia con radicado N° 2500023270001999071501(10870) del 10 de noviembre del 2000.

⁷ Sección Cuarta. Consejo de Estado. Sentencia con radicado N° 25000-23-37-000-2019-00417-01 (27113) del 21 de septiembre de 2023.

⁸Sección Cuarta. Consejo de Estado. Sentencia con radicado N° 25000-23-37-000-2020-00306-01(27989) del 18 de julio de 2024.

17. Lo anterior para el caso del RST es posible de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 916 *ibidem* que remite a las reglas de procedimiento previstas en el Estatuto Tributario, esto con la precisión para lo relacionado con el régimen sancionatorio.

18. En ese orden de ideas, la liquidación de aforo es procedente para efectos del SIMPLE cuando un contribuyente incumple su obligación de presentar la declaración anual consolidada. Este procedimiento, regulado en el artículo 717 del Estatuto Tributario, no depende de la imposición previa de una sanción por no declarar y puede ser aplicado de forma autónoma.

19. Esto bajo el supuesto de que se expida el acto previo requerido, que es el emplazamiento para declarar. Este tiene como finalidad, además de garantizar el derecho de defensa, procurar el cumplimiento voluntario del deber de declarar. Este es un acto de trámite, pero la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹² su expedición previa es requisito de validez para el debido adelantamiento del proceso de aforo. La notificación del emplazamiento para declarar debe considerar este término con el fin que dentro del mismo se surtan las mencionadas etapas del procedimiento de aforo.

20. En conclusión, la liquidación de aforo es procedente para efectos SIMPLE, teniendo en cuenta que efectivamente existe la omisión por parte del contribuyente en presentar la declaración consolidada. Esto sin perjuicio de que la Administración Tributaria también pueda proferir la liquidación provisional regulada en el artículo 764¹³ del Estatuto Tributario

¹² Entre otras, la sentencia de radicación número 15530 del 3 de octubre de 2007.

¹³ARTÍCULO 764. LIQUIDACIÓN PROVISIONAL. La Administración Tributaria podrá proferir Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar las siguientes obligaciones:

- a) Impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos y retenciones que hayan sido declarados de manera inexacta o que no hayan sido declarados por el contribuyente, agente de retención o declarante, junto con las correspondientes sanciones que se deriven por la inexactitud u omisión, según el caso;
- b) Sanciones omitidas o indebidamente liquidadas en las declaraciones tributarias;
- c) Sanciones por el incumplimiento de las obligaciones formales.

Para tal efecto, la Administración Tributaria podrá utilizar como elemento probatorio la información obtenida de conformidad con lo establecido en el artículo 631 y a partir de las presunciones y los medios de prueba contemplados en el Estatuto Tributario, y que permita la proyección de los factores a partir de los cuales se establezca una presunta inexactitud, impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones.

La Liquidación Provisional deberá contener lo señalado en el artículo 712 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 1o. En los casos previstos en este artículo, solo se proferirá Liquidación Provisional respecto de aquellos contribuyentes que, en el año gravable inmediatamente anterior al cual se refiere la Liquidación Provisional, hayan declarado ingresos brutos iguales o inferiores a quince mil (15.000) UVT o un patrimonio bruto igual o inferior a treinta mil (30.000) UVT, o que determine la Administración Tributaria a falta de declaración, en ningún caso se podrá superar dicho tope.

PARÁGRAFO 2o. En la Liquidación Provisional se liquidarán los impuestos, gravámenes, contribuciones, sobretasas, anticipos, retenciones y sanciones de uno o varios periodos gravables correspondientes a un mismo impuesto, que puedan ser objeto de revisión, o se determinarán las obligaciones formales que han sido incumplidas en uno o más periodos respecto de los cuales no haya prescrito la acción sancionatoria.

PARÁGRAFO 3o. La Administración Tributaria proferirá Liquidación Provisional con el propósito de determinar y liquidar el monotributo cuando los contribuyentes del mismo omitan su declaración o lo declaren de manera inexacta, junto con las correspondientes sanciones.

