

**LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN MATERIA ADMINISTRATIVA DESDE
EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO**

CARLOS MAURICIO REYES AMAYA



**MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL
CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOJURÍDICAS
BOGOTÁ, D. C.
2023**

**LA RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN MATERIA ADMINISTRATIVA DESDE
EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO**

CARLOS MAURICIO REYES AMAYA
(Estudiante)

Dr. DAVID ANDRÉS MURILLO CRUZ

**Monografía de grado presentada como opción para el título de Magíster en Derecho
Procesal**

**MAESTRÍA EN DERECHO PROCESAL
CENTRO DE INVESTIGACIONES SOCIOJURÍDICAS
BOGOTÁ. D. C.
2023**

Tabla de Contenido

Capítulo I De la Infracción Tributaria en Materia Administrativa. Una Mirada de la Legislación Actual.....	5
1.1 Breve Historia Sobre la Sanción Tributaria.....	5
1.2 La Interpretación Razonable de las Normas Tributarias según la Legislación Actual.....	9
1.3 Lo Principios Sancionatorios de la Legislación Actual.....	19
1.4 Del Verdadero Hecho Objetivo de la Infracción Administrativa en Materia Tributaria en el Contexto Colombiano Actual.....	30
1.5 El Legislador en la Implementación de Sanciones Tributarias	32
Capítulo II Sobre el Ejercicio de la Acción del Estado en Materia Punitiva Respecto a Contravenciones de Carácter Eminentemente Tributario.....	39
2.1 La Acción Administrativa desde “ <i>Ius Puniendi</i> ” en Materia Tributaria	39
2.2 Del Aspecto Subjetivo en Materia Sancionatoria Tributaria.....	55
2.2.1 La Conducta del Infractor Tributario.....	55
2.2.2 Los Derechos Fundamentales del Sujeto Infractor	57
2.3 Del Aspecto Objetivo en Materia Sancionatoria Tributaria	58
2.3.1 La Responsabilidad Objetiva Desde las Altas Cortes.....	58
2.3.2 La Lesión al Bien Jurídico Tutelado en Materia Tributaria	66
2.4 De los Hechos Objetivos y Subjetivos a Efecto de Establecer un Hecho Sancionatorio Tributario.....	66
2.4.1 Principio de Tipicidad.....	66
2.4.2 Sobre la Responsabilidad en Materia Tributaria	67
2.5 Seguridad Jurídica	68
2.6 Del Debido Proceso.....	69

Capítulo III De los Elementos Moderadores de la Acción Sancionatoria en Infracción Administrativa de Carácter Tributario.....	74
3.1 El Derecho Económico en la Evaluación de Eximentes de Responsabilidad	74
3.1.1 Del Principio de Proporcionalidad.....	76
3.1.2 Límites de Prohibición en Exceso	79
3.2 La Carga de la Prueba como Elemento Necesario para Determinar la Capacidad Contributiva del Sujeto Sancionado	80
3.3 Dogmática Sancionatoria Desde el Principio de Tipicidad.....	81
3.4 Del Daño como Eximente de Responsabilidad	90
Conclusiones.....	93
Referencias	95

Capítulo I

De la Infracción Tributaria en Materia Administrativa. Una Mirada de la Legislación Actual

1.1 Breve Historia Sobre la Sanción Tributaria

El origen de las normas tributarias de Colombia en tanto República tiene su lugar en 1810, durante la independencia, cuando se asumió el sistema tributario español implantado en la colonia, para poseer lo insumos suficientes que erguirían la nueva República.

Finalizada la campaña libertadora y lograda la independencia de la corona española, en el año de 1820 durante el mandato de Francisco de Paula Santander, se intentó implementar un impuesto de renta como contribución directa, no obstante, debido a las guerras civiles que estaban sucediendo en el territorio nacional, fue imposible imponer este sistema de recaudo. (Fajardo y Suárez, 2017, p. 307)

Iniciando la década de los años 20, se comenzó a modificar el sistema fiscal. De acuerdo con Araque (2008), en el año 1821 el Congreso de Cúcuta realizó cambios significativos al sistema fiscal; sin embargo, tales transformaciones todavía registraban rasgos de tipo colonial. Dichas modificaciones estaban dirigidas, en esa esencia, a establecer “un régimen de impuestos directos, que recaudaría el 10% de los ingresos producidos por la tierra o el capital” (Fajardo y Suárez, 2017, p. 309). Al mismo tiempo que se realizaba la reforma, se le concedió la calidad de ciudadanos a las comunidades aborígenes que vivían en aquellos territorios. En efecto, esto los ponía junto a los demás ciudadanos de la República igualdad ante la ley. No obstante, lo anterior suponía que los indígenas tuvieran que cumplir con sus obligaciones tributarias, aspecto por el cual ellos estaban ajenos debido a su calidad de indígenas.

En 1865 se creó y formalizó el impuesto a las ventas. Empero, el flujo monetario con mayor recaudado estaba centrado en la carga impositiva proveniente de los impuestos aduaneros. Aunque hubo cambios al sistema fiscal, el cobro no era suficiente para satisfacer las necesidades estatales. Las personas encargadas de legislar la república todavía no habían incurrido en un modelo sancionatorio en términos tributarios.

Más adelante, en 1873 se dio la entrada en vigor del Código Fiscal de la República de Colombia, esta fue la primera medida para establecer sanciones administrativas centradas en el recaudo de multas, embargos y la clausura de locales. Esta regulación no se modificó en el siglo XIX y principios del siglo posterior (Rico-Bonilla, 2016). El artículo 97 del Código Fiscal mencionado señalaba lo siguiente:

Cuando en el cargamento de un buque resultaren bultos que no consten en el sobordo ni en la factura certificada, se declararán de contrabando, y al Capitán del buque se le impondrá una multa igual al monto de los derechos que correspondan a dichos bultos. Esto evidencia el inicio de la imposición de sanciones pecuniarias impuestas por el Estado para aquellos que infringieran u omitieran sus obligaciones tributarias. El caso mencionado consistía en llevar dentro de un cargamento en un buque bultos no registrados en las respectivas facturas.

El capítulo noveno del Código Fiscal del año 1873, bajo el nombre de “Infracciones, penas i recompensas” (Capítulo 9), y en su Artículo 325 poseía múltiples “infracciones que pueden cometerse con ocasión de las operaciones comerciales sujetas al régimen de las Aduanas”, las cuales se enumeraron en 12 conductas acompañadas de las sanciones estipuladas en el artículo 326. De estas sanciones, el número ocho se refería a la mala práctica de llenar de forma incorrecta e incompleta la información requerida para formalizar un documento legal o una actividad comercial o pública, exigido por el “Sobordo”. En efecto,

dicha sanción se consideró un precedente de los castigos por inexactitud a la hora de tramitar una declaración tributaria.

Un elemento significativo del Código Fiscal del año 1873 está centrado en la dirección del dinero recogido por la multa, puesto que el artículo 355 señalaba que, “En los casos de imposición de multas, corresponderá la mitad de ellas al denunciante” (artículo 355). Esto muestra la preocupación estatal por incrementar la regulación y la vigilancia sobre la evasión de impuestos, de tal manera que se propusieron recompensas para aquellos que denunciaran dicha práctica, al reconocerle al denunciante un 50 % del pago de la multa.

A partir de la irrupción del siglo XX y la culminación de La Guerra de los Mil Días, el Estado tuvo que fortalecer sus ingresos y sus normas tributarias. En esa medida, a través de la Ley 110 de 1912, se dictó un reglamento fiscal nuevo. En efecto, dicho código incorporó nuevos impuestos, concernientes a las ventas y la propiedad. El Título III de esta norma tuvo en cuenta los impuestos a recaudar, al trabajar sobre el incremento de los tributos El estado debía recibir. El Capítulo II del Título V del mismo ordenamiento definió la institución de los “recaudadores”, los cuales serían los representantes a cargo de la “Administración activa del Tesoro, bajo la suprema inspección del Gobierno” (Código Fiscal, 1912, artículo 2247). Este código fiscal continuó efectivo hasta 1943.

A mediados del siglo XX, se comenzaron a introducir preceptos sancionatorios relacionados con los tributos dentro del ordenamiento jurídico nacional; para ello, la nueva Ley 21 de 1963 sirvió como base, esta “otorgó muy importantes y amplias facultades extraordinarias al Gobierno, entre otras, para establecer por primera vez en el país, impuestos nacionales sobre las ventas de productos terminados” (Figuroa, 2008, p. 15). Asimismo, se establecieron castigos por omitir información relevante en la declaración de renta y por presentar datos falsos en esta.

Por medio del Decreto 145 de 1968, se propuso en Colombia, por primera vez, una organización legal con respecto a las sanciones tributarias. Este decreto señaló una serie de sanciones asociadas a la omisión de datos y deberes por parte de los contribuyentes. El Artículo 64 indica que, al instituir la renta por el “sistema de comparación de patrimonios”, la sanción por inexactitud no se aplica, pero sí ocurre una sanción debido a la omisión de activos y pasivos inexistentes. La textura semántica de este artículo poseía las sanciones que se empezaron a precisar en la normatividad con el fin de constreñir a los contribuyentes al pago de las obligaciones en materia fiscal.

La inclinación de concederle un aire de modernidad a las sanciones tributarias tuvo su continuación con la Ley 75 de 1986, en esta ley se incorporaron nuevas y sanciones más rigurosas para los contribuyentes que no cumplían cabalmente con sus obligaciones fiscales. Es importante destacar el artículo 79 de esta ley, que estableció lo siguiente:

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público transferirá al Instituto Geográfico Agustín Codazzi la participación en el impuesto a las ventas de qué trata la Ley 12 de 1986 sobre la base de 6 cuotas bimestrales calculadas, según estimativos de apropiaciones de la respectiva ley de presupuesto. El pago deberá hacerse dentro del mes siguiente al vencimiento del bimestre respectivo. El saldo pendiente de giro al finalizar cada vigencia fiscal deberá ser cancelado dentro de los primeros 4 meses de la siguiente vigencia fiscal. (...) Incurrirán en causal de mala conducta los funcionarios que retarden u obstaculicen la transferencia o el pago y serán objeto de las sanciones disciplinarias correspondientes, como la destitución¹.

¹ Sin perjuicio de la ley penal.

En este artículo, llevar a cabo la práctica señalada suponía castigos de tipo disciplinario y penal; en efecto, esta es una representación sobre el modo en que se iban fortaleciendo las sanciones en términos tributarios.

En 1991, se propuso la nueva Constitución Política en Colombia que reemplazó la de 1886. En esta, en el artículo 29 de la Constitución de 1991, se estableció el derecho al “debido proceso” en contraste con el artículo 26 de la Constitución de 1886. En efecto, se garantizó el derecho a la defensa pública y sin dilaciones, con plena garantía del principio de contradicción y “seguridad jurídica” (Galvis, 2019, p. 37). Esto fue significativo en el ámbito sancionador, dado que la Constitución determinaba el debido proceso como la etapa previa a la imposición de sanciones.

1.2 La Interpretación Razonable de las Normas Tributarias según la Legislación Actual

El debate sobre la composición de los artículos del Estatuto Tributario (ET) colombiano relacionados con las ordenanzas sancionatorias administrativas ha contribuido a la desazón entre los doctrinantes y los contribuyentes, sobre todo, respecto con las causales de exoneración de castigos que se lleven a cabo por la información inexacta cuando se declaran los tributos presentados ante el ente administrativo competente. En esa medida, las inconformidades encaminadas a la composición de estas normas, en lo que respecta a la sanción por inexactitud, por ejemplo, señalan lo siguiente:

Si bien el artículo 647 del Estatuto Tributario precisa las causales de exoneración, tal consignación lo es solo en apariencia, como quiera que, al realizar un examen detallado de cada una de estas circunstancias exonerativas, arribamos a la conclusión de que no se enmarcan dentro de los principios del debido proceso y legalidad que a

su vez están íntimamente ligados a los principios de reserva de la ley y tipicidad. (López, 2014, p. 51)

Las causales de exoneración para las sanciones tributarias por la inexactitud de información se remontan al Decreto 1651 del 18 de julio de 1961, en el cual los artículos 126 y 134 establecieron “la diferencia de criterios como causal de exoneración, adicionando que no se configuraría la sanción si las equivocaciones se pudieran enmendar con base en información declarada o presentada en correcciones o adiciones posteriores, siempre y cuando fueren oportunas” (Rueda, 2018, p. 124). Más tarde, la Ley 52 del 23 de diciembre de 1997 continuó con la opción de exoneración de la responsabilidad a causa de las fallas generadas por las diferencias en la apreciación o disonancias de criterio.

A través del Decreto 2503 de 1987, en su artículo 44, se establecieron las causales donde se podía eximir el castigo por inexactitud, norma que estuvo efectiva hasta que se modificó por la Ley 1819 de 2016. El ET, en su artículo 647 antes de la reforma señalada de 2016, estaba ligado a la falta de veracidad informativa en las declaraciones tributarias. En su párrafo final², se mencionaba la preocupación a la hora de efectuar la diferenciación de criterios que debían ser empleados en relación con los datos señalados en las declaraciones de carácter tributario. Esto posibilitó lo siguiente:

Existen distintas interpretaciones de las autoridades tributarias al establecer sanciones, así como de jueces y magistrados al manifestar las sentencias cuando la legalidad de un acto administrativo se controvierte, lo que genera un exceso de discrecionalidad para sancionar a los contribuyentes, pese a haber declarado los hechos (Rueda, 2018).

² “No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

De conformidad con Ramírez (2007), la diferencia de criterios como causal de exoneración se puede aplicar con base en los principios constitucionales, la jurisprudencia y la Ley Tributaria, así como sus interpretaciones por parte de los particulares.

Lo anterior ha sido el centro del debate en lo que respecta a la interpretación de las causales de exoneración del artículo 647. En ese sentido, López (2014), en relación con dichas causales ligadas a los castigos por inexactitud, determinó que la calificación de la norma no debe estar limitada exclusivamente a la presencia de la ley que la consagra, sino que es necesario requerir una descripción fiel y exacta con el fin de que no se conceda a la autoridad tributaria o al operador judicial la abierta posibilidad de precisar la causal que releva del castigo por la inexactitud según su criterio y análisis.

La norma menciona como excluyente de la sanción por inexactitud la “diferencia de criterios” o el “error de apreciación”, por lo tanto, el sentido de estas palabras queda abierta a la interpretación subjetiva. Esto obliga al intérprete a recurrir al sentido textual para llevar a cabo el estudio de caso correcto, lo que produce que, a la hora del análisis para precisar la imposición de la sanción, sea necesario “partir del supuesto de que la norma es erradamente apreciada por el obligado, o que permite diferentes interpretaciones” (López, 2014, p.).

Para esclarecer la ambigüedad causada por la escritura y la interpretación que el legislador optó por atribuirle a la norma sancionatoria tributaria, es relevante asistir al Consejo de Estado para comprender la hermenéutica que los jueces adjudican en las sentencias del órgano judicial de cierre. Según López (2014), entre 2011 y 2014, en busca de respuestas a las preguntas surgidas debido al texto que implementó el legislador, se observó una tendencia por parte del ente judicial a ratificar la imposición de las sanciones por

inexactitud, al discurrir que no existen fallos interpretativos ni diferencias de criterio en el análisis del derecho aplicable³. Sobre esto, se encontró lo siguiente:

Evidencia la complejidad sustantiva que representa la aplicación de la sanción en mención, porque pese a lo que haya precisado el Consejo de Estado en muchas de sus providencias, no hay duda de que un precepto legal en la mayoría de los casos puede dar lugar a diferentes interpretaciones. (Gómez et al., 2019, p. 100)

El máximo órgano judicial contencioso administrativo, según Noreña (2016), señala al contribuyente que es necesario que observa que una perspectiva formalista sobre la redacción normativa descuida dos aspectos importantes. Primero, está el lenguaje, sobre todo el empleado por el legislador en términos tributarios, dado que este se inclina, de forma natural, a la vaguedad. Segundo, la subsunción de los hechos en relación con la norma, la cual supone el acto de interpretar, el cual se dirige a precisar si los hechos analizados concuerdan con los preceptos de la norma jurídica que se efectuará.

El desconcierto, especialmente de los contribuyentes, con respecto a la composición lingüística de la norma, se traduce en las distintas demandas de inconstitucionalidad que la Corte Constitucional ha tenido que sobrellevar en relación con el tema abordado. Por lo tanto, hay que tener en cuenta la consideración propuesta por la Corte Constitucional como motivo del juicio de constitucionalidad, adelantado en el artículo 647 del ET (Gómez et al., 2019). En el fallo C-916 de 1999, la Corte expuso lo siguiente:

Este se limita a consagrar una causal de inculpabilidad que exonera de sanción tributaria, al tipificar las hipótesis en las que no se configura inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, lo que, en sentir de la Corporación, constituye cabal

³ Artículo 647 del denuncia rentístico.

expresión del debido proceso y de la igualdad, al prever la regulación normativa en un estudio, un trato diferenciado para el contribuyente cuya declaración arroja un menor valor a pagar, que se origina en diferencias interpretativas con la DIAN, pues, debiendo prevalecer el criterio jurídico de esta entidad administrativa como autoridad doctrinaria en materia de normas tributarias, no sería justo ni razonable que tal diferencia, en la hipótesis en comento, le acarrearía una sanción. (num.)

Las aseveraciones de la Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad del artículo 647 del ET a finales de la década de los años 90, permitió que el Consejo de Estado, en su jurisprudencia⁴, adoptara “tal rigorismo y formalidad que no en pocos casos rechaza la exoneración de la sanción o por falta de un requisito formal del soporte, o porque afirma que la prueba no fue suficiente” (López, 2014, p. 54).

Como anotó López (2014), es importante mencionar la posición del Consejo de Estado en lo concerniente al no pronunciamiento del órgano judicial de cierre en casos en los que el contribuyente fundamentaba que de manera efectiva se efectuaban las causales que exoneraban el compromiso, y, por consiguiente, no resultaba la obligación de la sanción por inexactitud. Sin embargo, el Consejo de Estado confirmó la sanción impuesta sin pronunciarse sobre las causales señaladas por el contribuyente, argumentando que “es claro que no puede hablarse de diferencia de criterios, ni mucho menos respecto del derecho aplicable (...) incurrió en varias de las conductas tipificadas taxativamente como causales de sanción”⁵ (López, 2014, p. 54). En efecto, lo anterior supuso que el contribuyente se viera en la obligación de:

⁴ Sentencia 17152 de 2011.

⁵ Sentencia 17739 de 2011.

Acudir en primer término a las fuentes de interpretación, como son la doctrina y la jurisprudencia, demostrando las distintas posiciones e interpretaciones que sobre las normas aplicadas han sido expuestas en casos similares al que es objeto de controversia, mediante la referencia o aporte de los conceptos oficiales y las providencias judiciales pertinentes, explicando las razones de hecho y de derecho que justifican su aplicación al caso concreto. (Whittingham, 2014, p. 61)

La ambigüedad en cuanto a la interpretación de la norma genera inseguridad jurídica, sobre todo cuando el contribuyente está sujeto obligatoriamente a efectuar una interpretación analítica y jurídica con el fin de exponer de forma explicativa los argumentos que sostienen la exoneración de la sanción por inexactitud, al señalar los eximentes que posee la norma para que el juez no asuma un camino ajeno a la interpretación. De acuerdo con Whittingham (2014), el escenario que se da en relación con la interpretación del artículo 647 del ET lleva a una hermenéutica errada acerca de las condiciones precisadas en el artículo; asimismo, los hechos que disponen las causales de exoneración de la sanción por la vaguedad de la norma.

Como señaló Rueda (2018), en materia tributaria, las sentencias pronunciadas por los órganos judiciales de cierre presentan una función práctica importante a causa de la vaguedad que en ocasiones contienen las normas. Esto no posibilita el aseguramiento de un fallo justo. Por esta razón, las interpretaciones sobre los casos individuales efectuadas por las altas cortes posee una alta relevancia para comprender el propósito de la norma.

La Ley 119 de 2016 con su artículo 287⁶ realizó una modificación en el artículo 647 del ET. Esta consistió en un cambio mediante el párrafo segundo del artículo de la nueva ley mencionada, “eliminando la expresión “diferencias de criterio”, incluyendo

⁶ Párrafo 2. No se da la inexactitud cuando la diferencia de las declaraciones tributarias se genere por una interpretación razonable del derecho en función de hechos verídicos.

un párrafo 2 que reza textualmente “...interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdad. (Rueda, 2018. p. 123).

Previo a la reforma tributaria de 2016 que modificó el artículo 647 del ET, Gómez et al. (2019) indicaron lo siguiente:

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido cambiante. En efecto antes del año 2011 el Consejo de Estado en muchos de los casos sometidos a su análisis consideró que no había lugar a la imposición de la sanción por inexactitud por diferencias de criterio en torno a la interpretación del derecho aplicable. Es decir que en la mayoría de los casos sometidos a consideración El Consejo de Estado levantó la sanción por inexactitud impuesta por la autoridad tributaria. (...) A partir del 2011 la Jurisprudencia del Consejo de Estado cambió, y en la mayoría de sus pronunciamientos ha confirmado la imposición de la sanción por inexactitud, considerando que en tales casos no se configuraron errores de interpretación ni diferencias de criterio que permita el levantamiento de la sanción por inexactitud impuesta por la autoridad tributaria. (p. 12)

Las disonancias en relación con la composición del artículo 647 antes y después de la modificación de 2016 no suponen una modificación sustancial con respecto a la vaguedad de la norma. Jeannette García, como se citó en Gómez et al. (2019), señaló tres modificaciones primordiales en la transformación de la norma en estudio, al expresar, en primer lugar, la incorporación dentro de la redacción del texto de un supuesto de “mayor saldo a favor” establecido en la declaración privada, supuesto que, cómo señaló García, no se circunscribió en el artículo original a causa de un fallo en la redacción. En segundo lugar, se introdujo el concepto de “interpretación razonable” en relación con la valoración y la

interpretación del derecho que se busca destinar. La modificación que mencionó la autora corresponde a la jurisprudencia pronunciada por el Consejo de Estado, donde el alto tribunal hacía mención a la interpretación razonable como una causa para eximir del castigo por inexactitud. Por último, se hizo énfasis en la importancia de que los números y los hechos acusados y expuestos en la declaración tributaria sean veraces y estén completos.

A raíz del desconcierto causado por los cambios en la línea jurisprudencial del Consejo de Estado con respecto a exonerar de la sanción por inexactitud en declaraciones tributarias; asimismo, por la inestabilidad jurídica que ocasionaba la tergiversación de las causales del artículo 647 del ET, Gómez et al. (2019) afirmaron lo siguiente:

Todos los doctrinantes que se habían referido al tema de la sanción por inexactitud coincidían en la necesidad de modificar la redacción del artículo. 647 del ET (antes de las modificaciones de la Ley 1819 de 2016), con el fin de que fueran claras y expresas las causales que daban lugar a la imposición de la referida sanción por inexactitud y se consagraron criterios de exoneración. (p. 127)

Sin embargo, como lo señaló Jeannette García, como se citó en Gómez et al. (2019), resulta infortunado que, a través de la nueva redacción incorporada por la Ley 1819 de 2016, y aunque que sea medianamente más concisa alrededor de las causales que establecen el castigo, se introdujeron términos jurídicos indeterminados que siguen sin presentar una definición específica y concreta por parte del legislador. Por ello, la jurisprudencia y la doctrina deben otorgar claridad sobre estos conceptos ambiguos, dado que, así como están, seguirán causando discusiones por su interpretación.

Con el objetivo de brindar una propuesta para solucionar este fenómeno en relación con la hermenéutica de la norma sancionatoria tributaria, los doctrinantes indican como una alternativa viable la eliminación de las causales de exoneración de responsabilidad para, en

su lugar, establecer graduación respecto a conductas, como puede evidenciarse en legislaciones como la mexicana. Esto permitiría imponer sanciones en expresos escenarios con estricto apego a los fundamentos de legalidad, reserva de ley y debido proceso (López, 2014, como se citó en Gómez et al., 2019).

Por otro lado, en lo concerniente a la jurisprudencia reciente, en el año de 2020, el Consejo de Estado en el fallo con expediente N.º 76001-23-33-000-2016-00539-01(24266) CE-SUJ-4-004 de 29 de octubre de 2020, con el ponente Dr. Alberto Montaña Plata, planteó lo siguiente:

Para interpretar dicho artículo, es preciso considerar la Unificación Jurisprudencial del Consejo de Estado:

Se unifica la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con la deducibilidad de la diferencia que surge en la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS, para adoptar las siguientes reglas:

- 1.- El menor valor que resulta de la negociación de títulos de devolución de impuestos - TIDIS es deducible, siempre que se acrediten los requisitos establecidos en el artículo 107 del ET.
- 2.- La anterior regla jurisprudencial de unificación rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

En 2021, el Consejo de Estado mostró su posición, reflejando una mayor relevancia con respecto a los fundamentos que se deben adoptar a la hora de interpretar el artículo 647 del ET. Específicamente, en la providencia de unificación del 20 de agosto de 2020, la Sala estableció la siguiente regla:

Cuando la sanción por devolución o compensación improcedente determinada de conformidad con la redacción del artículo 670 del ET vigente a la fecha en que se cometió la conducta infractora resulte más gravosa para el infractor que la calculada en virtud de una norma posterior, se aplicará esta sobre aquella.

Conforme con la Sala, la Ley 1819 de 2016, que modificó el Artículo 640 del ET⁷, le otorgó relevancia al principio de favorabilidad, es decir, para precisar que este se “aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior” (Consejo de Estado, Sección Quinta, ponente Dr. Carlos Moreno, 2021).

En la reciente jurisprudencia, se observa que el Consejo de Estado optó por una hermenéutica ajustada a la norma. En providencia de la sección cuarta del Órgano Administrativo de cierre en Providencia 26076 de 2022, la entidad señaló lo siguiente:

El artículo 647 del ET establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyan costos, deducciones inexistentes y en general la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto a cargo. En el caso concreto, se demostró que la contribuyente registró en su declaración privada costos de operaciones no acreditadas (ausencia de facturas o documento equivalente y facturas sin el cumplimiento de uno de los requisitos), lo

⁷ Parágrafo 5 del artículo 282.

cual derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en el 100 %. En cuanto a la realidad de la operación, se considera que no es motivo de exculpación para que proceda el levantamiento de la sanción por inexactitud, pues razonar lo contrario implica darle un alcance a la citada norma, que no fue previsto por el legislador. (num.)

Pese a lo alegado por la demandante, esa inexactitud sancionable no se derivó de una discrepancia de criterios, dado que como lo expuso la Sala, lo que imposibilita la implementación del artículo 647 del ET antes y después del artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, consiste en que el declarante esté acuso en un fallo asociado con el derecho aplicable al momento de autoliquidar el tributo. Por ello, que se advierta en el caso la existencia de una discrepancia de discernimientos entre los individuos de la relación jurídica tributaria no es suficiente para exculpar (Consejo de Estado, Sección Cuarta, 2022).

Por último, aunque se ha abordado el único dispositivo de exoneración de sanciones tributarias, es relevante señalar que es un dispositivo muy difícil de amparo, dado que no se busca presentar un criterio, sino una exposición ceñida al texto de la norma, esto es, de corte exegético.

1.3 Lo Principios Sancionatorios de la Legislación Actual

Las sanciones administrativas se han comprendido del siguiente modo: son “las consecuencias de quienes incumplen el derecho sustantivo, el cual regula las obligaciones de quienes interactúan en el tráfico jurídico; de ahí la existencia del derecho punitivo” (Gómez et al., 2019, p. 47). Esta autoridad sancionadora, en términos históricos, la han exhibido los jueces a través del poder punitivo; no obstante, el progreso e incremento en las labores que el Estado desarrolla mediante sus entidades administrativas han provocado que esta potestad

de sancionar ya no sea exclusiva del poder judicial. De hecho, la administración tributaria ha materializado esta potestad coercitiva aplicando sanciones.

Por lo anterior, como lo mencionaron Gómez et al. (2019), a pesar de que las obligaciones tributarias han sido cortejadas por el derecho sancionatorio, tales sanciones asignadas, en concordancia con las obligaciones tributarias, no forman parte de esta área jurídica:

Hoy la administración de impuestos nacionales, departamentales, distritales y municipales cuentan con la potestad de imponer sanciones de carácter administrativo en aquellos casos en los cuales los obligados no cumplen, o lo hacen de forma imperfecta, las obligaciones, esto es, incurren en una infracción descrita en la ley. (p. 47)

A pesar de la distinción entre el derecho tributario y el sancionatorio respecto a la práctica de las potestades sancionatorias que posee el Estado, fue pertinente que el legislador aplicara en las normas tributarias nacionales los fundamentos elementales para la graduación de las sanciones establecidas por los órganos administrativos, esto, de manera concisa y expresa. Tales fundamentos se incorporaron por medio de la Ley 1607 de 2012 respecto al artículo 197. Este albergaba las siguientes disposiciones:

Artículo. 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

1. **LEGALIDAD.** Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley.
2. **LESIVIDAD.** La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.
3. **FAVORABILIDAD.** En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

4. **PROPORCIONALIDAD.** La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.

5. **GRADUALIDAD.** La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.

6. **PRINCIPIO DE ECONOMÍA.** Se propenderá para que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible y con la mayor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso, que no se exijan más requisitos o documentos y copias de aquellos que sean estrictamente legales y necesarios.

7. **PRINCIPIO DE EFICACIA.** Con ocasión, o en desarrollo de este principio, la administración removerá todos los obstáculos de orden formal, evitando decisiones inhibitorias, las nulidades que resulten de vicios de procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado.

8. **PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD.** Con el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna discriminación; por consiguiente, se dará el mismo tratamiento a todas las partes.

9. **APELACIÓN DE PRINCIPIO E INTEGRACIÓN NORMATIVA.** En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley.

La expedición de esta norma corresponde a la postura de los jueces y del legislador para adjudicar los fundamentos constitucionales en los procesos de índole sancionatorio. Estos, de acuerdo con Alexy (1997), son órdenes de mejora, dado que se busca propender

por aplicar cada vez que sea posible, al ser estos el cimiento del ordenamiento jurídico. En esa medida, dicha norma promulgó una lista de definiciones que procuraron contextualizar el concepto e identidad de los fundamentos a las normas del sistema sancionatorio, con el fin de que los servidores públicos que estuvieran en el deber de imponer sanciones los interpretaran y emplearan. Empero, este propósito fue difícil de lograr, dado que, en algunos momentos y a causa de la naturaleza del sistema sancionatorio, resultaba irrealizable.

En concordancia con Gómez et al. (2019), los preceptos y las categorizaciones sobre los fundamentos centrados al sistema sancionador tributario de la Ley de 2012 fueron etapas sobresalientes y pertinentes para la adecuada y definitiva aplicación de estos principios, sobre todo en un sistema estaba en deuda con la regulación de este aspecto. De hecho, y aunque hubo una recurrente crítica enfatizada en la practicidad para emplear los fundamentos por la autoridad competente. Asimismo, es relevante la culminación de una definición del principio de lesividad dentro de las normas que supervisan el derecho sancionatorio en su especialidad tributaria, dado que este se centró sobre la afectación del recaudo. Lo anterior implicó para la administración que solo cuando el acto u omisión del contribuyente provocará un deterioro efectivo y real que se pueda cuantificar al recaudo del órgano administrativo correspondiente, por consiguiente, habría lugar para que el contribuyente subsanara el daño mediante la imposición de sanciones pecuniarias.

Como resultado del numeral 2 de la ley en mención donde se aterriza el concepto de *lesividad*, el Consejo de Estado en diversas sentencias⁸ revisó sanciones impuestas por la administración, debido a que en estos casos específicos las infracciones cometidas por los contribuyentes no causaron una disminución real al recaudo de la Dirección de Impuestos y

⁸ CE-23403 de 2018 y CE-81001 de 2016.

Aduanas Nacionales (DIAN), además de que en los casos señalados este ente administrativo no logró probar la afectación que alegaban.

Por otra parte, Gómez et al. (2019) hicieron referencia a la situación inspeccionada por el Consejo de Estado, asociado con la posición jurisprudencial, denominada “teoría de los tipos sancionatorios de mera conducta”. Esta indicaba que con situar el bien jurídico que se tutela en riesgo, en este caso el “recaudo nacional”, bastaba para que se concibiera configurado el tipo infractor y, por ende, la opción de instaurar sanciones sin que se demostrara un daño real y efectivo.

Por su parte, la Corte Constitucional, de manera previa, señaló la posibilidad de responsabilidad objetiva, en términos fiscales, en casos concretos como el régimen cambiario. En esa medida, la corporación planteó:

La imposición de sanciones por responsabilidad objetiva es de carácter excepcional en el régimen constitucional colombiano, tal como fue ya visto en este fallo, y se encuentra por par ello sujeta a estrictos requisitos. En efecto, las sanciones por responsabilidad objetiva se ajustan a la Carta siempre y cuando (i) carezca de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama “rescisorias”, es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros, (ii) tengan un carácter meramente monetario; y (iii) sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la inflación o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras). (Corte Constitucional, C-616 de 2002)

La DIAN, a través de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrinaria, con el objetivo de conceder una mayor determinación y alcance al principio de lesividad, formuló el Concepto 050063 de 2014, donde se sostuvo lo siguiente:

Así las cosas, si bien el principio de lesividad debe orientar la usanza del Régimen Tributario Sancionatorio, es indispensable vislumbrar que el recaudo nacional, como bien jurídicamente tutelado, no es el único merecedor de reconocimiento o protección, pues en el ordenamiento jurídico se prevén otros como la seguridad fiscal y el orden económico nacional, los cuales se ven potencialmente vulnerados con la infracción objeto de consulta, y cuya salvaguarda ha sido encargada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Concepto 050063, 2014, p.)

Asimismo, la Ley 1607 de 2012, con respecto a la introducción de principios en la ley sancionatoria tributaria, fue precursora en Colombia al aplicar los fundamentos que guían el derecho sancionatorio ejecutados al ámbito tributario. No obstante, estos fueron “meramente enunciativos; esto hace que su aplicación fuera compleja dada su configuración como principio, lo cual solo daba lugar no solo a la inseguridad mencionada, sino a posibles situaciones de litigiosidad” (Gómez et al., 2019, p. 48). En ese sentido, la incorporación de estos fundamentos propició un margen de interpretación que no concedía seguridad jurídica a ninguna de las partes; en efecto, lo anterior habría permitido las modificaciones que se incluyeron según el artículo 640 del ET (Gómez et al., 2019).

La declaración de estos fundamentos estuvo efectiva hasta la promulgación de la Ley 1819 de 2016 respecto a las modificaciones del artículo 640 del ET, que derivó los fundamentos de proporcionalidad, lesividad y gradualidad, con el objeto de trabajarlos en el derecho sancionatorio tributario, específicamente en la graduación de las sanciones por no

cumplir con las obligaciones tributarias. Al respecto, Gómez et al. (2019) comentaron que esta nueva norma trastocó tres aspectos esenciales para la regulación de dichas sanciones.

En primer lugar, los cambios efectuados posibilitan la aplicación real del término *reincidencia*, lo que genera que el castigo empleado al contribuyente, quien reincidió en la conducta de incumplir con sus compromisos tributarios, incremente su valor. En segundo lugar, se añadieron a la norma las prácticas concretas que el legislador llamó “reprochables” a causa de la seriedad de estas, las cuales, según la ley, no serán causa de graduación, mucho menos de proporcionalidad. Finalmente, se redefinió el principio de lesividad y se reconoció expresamente el principio de favorabilidad en materia tributaria respecto a la aplicación de infracciones.

El Artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 señala la “aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio”, lo que debe considerar lo siguiente cuando el contribuyente o agente es el que debe pagar la sanción: esta debe reducirse al 50 % de lo que se establece en la ley cuando no se haya ejecutado dicha conducta dos años antes de ser sancionada y no se determinen requerimientos de la Administración Tributaria. Asimismo, la sanción debe ser reducida al 75 % de lo que señala la ley cuando la conducta no se cometa un año antes de la fecha en que fue sancionada y no haya demandas por parte de la Administración Tributaria. De este modo, habrá lesividad si el constituyente no cumple sus obligaciones y habrá reincidencia si el sujeto sancionado vuelve a cometer la conducta, en los dos años que siguen, luego de esta haber sido sancionada.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100 %) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3º. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, N.es 1, 2, y 3 del Inc. tercero del artículo 648, 652-1, N.es 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, N. 4 del 658-3, 669, Inc. 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4º. Lo dispuesto en este artículo. tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del ET.

PARÁGRAFO 5º. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior. (Ley 16819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

Respecto a la norma que se citó, su finalidad hace referencia a otorgar continuidad y proporcionar una eficiencia real y aplicada a los fundamentos que la Ley 1607 de 2012 incorporó. De este modo, se protegen los derechos del contribuyente. Respecto con la vaguedad y exégesis del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, se tiene lo siguiente:

Dentro de las modificaciones que se introdujeron al artículo 640 del ET, se haya incluido una nueva definición del principio de lesividad, que en términos sencillos y sin necesidad de mayores elucubraciones convirtió el régimen sancionador tributario en un régimen puramente objetivo. (Gómez et al., 2019, p. 57)

El cambio mencionado se identifica en el párrafo 1º de la Ley 1218 de 2016. Según el Ministerio de Hacienda (2016), la motivación que dio base a la nueva redacción de la norma, especialmente al principio de lesividad. Esto correspondió al conflicto que ocurría al utilizar los principios. En esa medida, fue pertinente precisar los mandamientos con el fin de

evitar las confusiones a la hora de interpretar los principios del régimen sancionatorio tributario.

Por otro lado, es fundamental precisar la manera en que la nueva norma trabajó los principios de gradualidad y proporcionalidad. En ese sentido, Montoya et al. (2020) indicaron lo siguiente:

El Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio, con radicado 100202208-0662 del 25 de Julio de 2017, en donde reconoce que el artículo 640 del ET nacional existen criterios objetivos a ser tenidos en cuenta para aplicar los principios de proporcionalidad y gradualidad en materia tributaria sancionatoria, dejando de lado la subjetividad del funcionario público para aplicar el proceso sancionatorio; la DIAN se basa en la comisión de la conducta sancionable o en la falta de conducta tipificada en la norma; conductas sancionables que se encuentran descritas desde el ET nacional. Igualmente, dentro de este concepto la DIAN se basa en Jurisprudencia tanto del Consejo de Estado como la Corte Constitucional para adelantar adecuadamente un proceso sancionatorio bajo la postura de lo establecido en el ET nacional. (p. 17)

Esta nueva reforma:

Desarrolló de modo efectivo los principios de gradualidad, proporcionalidad, y la nueva definición del principio de lesividad, aun cuando esté presente los problemas ya analizados. Esta norma, novedosa en nuestro ordenamiento, tiene la capacidad de ser una cláusula general de graduación de las sanciones en el ordenamiento jurídico colombiano. (Gómez et al., 2019, p. 59)

De lo anterior, se tiene que hay dos puntos fundamentales con los que el artículo 640 del ET despliega los principios de proporcionalidad y gradualidad. Gómez et al. (2019) señalaron que el primer cimiento para el desarrollo normativo de los principios señalados son los precedentes del contribuyente, al referenciar si este cometió alguna infracción indicada por la ley vigente, dado que mientras más ajustado a una buena conducta (que implica la no infracción de normas) esté el contribuyente, se le empleará una mayor disminución en la sanción que se le otorgué. Por otro lado, para las sanciones *motu proprio*:

Es que la Administración no haya notificado pliego de cargos, emplazamiento para declarar o requerimiento especial, es decir, evitando mayores desgastes para la Administración, y para el caso de las sanciones propuestas y/o impuestas será la aceptación y subsanación de la infracción. (Gómez et al., 2019, p. 62)

El siguiente punto importante que añadió la Ley 1819 de 2016 fue lo referente a las prácticas que el legislador determinó como “reprochables”. Según el artículo 640 del ET, estas prácticas señaladas son las siguientes:

Infracciones que bajo ninguna circunstancia serán objeto de graduación, es decir, bajo ningún análisis el valor a pagar por concepto de sanción podrá disminuirse en aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad. Consideró el legislador tributario que dichas conductas, denominadas reprochables, son tan excesivamente lesivas para el Estado, que no procede la aplicación de la graduación. (Gómez et al., 2019, p. 68)

En cuanto al concepto del principio de reincidencia, la nueva reforma buscó la aplicación efectiva de este. Gómez et al. (2019) mencionaron que para los asuntos de análisis de la administración cuando se evidencia que el contribuyente reincidió en la falta, la sanción se aplica con un aumento del 100 %. En esa medida, la norma señala que, para precisar la

reincidencia, es necesario inspeccionar si este ha sido sancionado por medio de acto administrativo en firme durante los 2 años previos a la práctica de la que se le declara culpable, teniendo en cuenta que esta reincidencia no aplica en los casos especiales de autoimposición de sanciones que lleve a cabo el contribuyente, tampoco cuando la información sea la mencionada en el artículo 652 del ET.

Finalmente, respecto al principio de favorabilidad, este se vio afectado con respecto a su definición. Esta se halla en el párrafo 5 del artículo 640 del ET citado con anterioridad. En efecto, este señala que la legislación, incluso cuando se presente después a los hechos que son motivo de castigo, y que conceda un trato más propicio al contribuyente, deberá en todo caso emplearse de manera influyente sobre aquellas más cuantiosa. Sobre esta definición incorporada en la reforma tributaria, la Corte Constitucional determinó lo siguiente:

El principio de legalidad de las sanciones indica de un lado que corresponde al legislador crear, modificar o suprimir los tipos penales y establecer, modificar o suprimir sanciones. De otro modo, significa también que dicho señalamiento debe ser anterior al hecho que se pretende sancionar. No obstante, este último alcance del principio de legalidad de las sanciones no es absoluto, pues una persona puede resultar sancionada conforme a una ley. que no estaba vigente al momento de cometer el delito o la falta, siempre y cuando es más favorable que la que tenía vigencia en el momento en que se infringió la ley. (Corte Constitucional, Sentencia C-922 de 2011, num. 8)

Esta decisión por parte del legislador en cuanto al principio de favorabilidad causa una connotación de estabilidad jurídica para las partes, estas son la administración y contribuyente. Lo anterior previene litigios que se podrían generar por las distintas interpretaciones de la norma.

Respecto a la Ley 1819 del año de 2016 sobre el régimen sancionatorio, específicamente respecto del artículo 640 del ET, Gómez et al. (2019) concluyeron que estas eran ajustadas a causa de la formulación de una “cláusula general de graduación”, lo que posibilita desenvolver y emplear los principios incluidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Lo anterior concede mayor precisión conceptual en relación con la norma y las definiciones que introduce, esto proporciona mayor seguridad jurídica en la correspondencia que hay entre los contribuyentes y la administración. Sin embargo, en el análisis anterior, es necesario señalar que las normas afiliadas parten de la base de la culpabilidad sin entrar a establecer la conducta en concordancia con el sujeto.

1.4 Del Verdadero Hecho Objetivo de la Infracción Administrativa en Materia Tributaria en el Contexto Colombiano Actual

La “regla general” en la legislación de Colombia consiste en el implementaciones de castigos “automáticas” en el ámbito tributario. Muchas de las sanciones son autoliquidadas o dictaminadas por la administración tributaria por la sola ocurrencia de un acto caducado por la ley, debido a la presunción de culpa y de daño sobre la que “teóricamente” se implanta este tipo de normatividad, en contraposición con los mismos principios que sustentan la imposición de sanciones, especialmente la tributaria.

Aunque que las legislaciones determinan paliativos y eximentes de compromiso tributario, como las que se han analizado, también es cierto que, para las legislaciones en este ámbito, especialmente tributaria, diferencia de otros tipos de normas como las de tipo penal, posee escasos compendios dogmáticos en aras de salvaguardar las garantías constitucionales del sujeto como el debido proceso. En efecto, principios como el de lesividad, términos sancionatorios colombianos, se cimentan en la presunción de culpabilidad para posibilitar la

disminución de sanciones tributarias, lo que no posibilita dinamizar el debido proceso para los agentes infractores (López y Piedrahita, 2001).

Por otro lado, en caso de analizar los precios y porcentajes designados para multar administrativamente las infracciones tributarias, estos podrían representar un castigo descomedido desde la facultad monetaria del infractor, lo que podría perjudicar incluso a otros aspectos como la libertad de empresa, la inversión, el empleo, e incluso el mismo financiamiento del Estado.

En lo concerniente a los castigos por trasgresiones tributarias administrativas, los máximos organismos judiciales presumieron “por regla general” la falta del administrado por la sola ocurrencia de un hecho con escasas medidas o excepciones de tipo objetivo y subjetivo, pero sin cuidado a los principios constitucionales. Lo anterior como amparo de los agentes infractores. Asimismo, no se han estudiado los objetivos específicos de las sanciones tributarias en concordancia con los del Estado con el fin de no perjudicar aspectos como la empresa, el empleo, la inversión, etc.

Para abordar este fenómeno, es necesario la determinación de una dogmática en la efectucción del derecho sancionador que posibilite una adecuada interrelación de los principios de derecho de origen constitucional, como la presunción de inocencia, paliativos, eximentes de responsabilidad, la inimputabilidad, la buena fe, entre otros, que puedan contrapesar los alcances de una aplicación exegética de las sanciones determinadas por el legislador.

En el ámbito probatorio, se ha pregonado que en el contribuyente incurre el peso de la prueba. En general, se evidencia la falta de desarrollo de principios dogmáticos que podrían fundar un equilibrio entre lo que es necesario probar para el administrado y lo que le es necesario demostrar por parte de la administración. Justamente, esta inversión probatoria

dista mucho de lo expresamente establecido por la legislación tributaria como garantía básica necesaria.

En este sentido, Colombia no ha perfeccionado una dogmática especializada que posibilite un balance entre los derechos fundamentales de los contribuyentes, su facultad contributiva, el daño y una teoría general de la infracción tributaria que modere la práctica del poder sancionatorio del Estado en contravenciones, esto es, prácticas no vinculadas con la defraudación del fisco en concordancia con los preceptos de las constituciones. De hecho, se desatiende el desarrollo dogmático de las trasgresiones tributarias, concediéndoles la condición de simples contravenciones administrativas por suponer que son de escasa pertinencia. Contrariamente a lo establecido, incluso por la doctrina colombiana, la práctica de las administraciones tributarias y la misma administración de justicia tiene la facultad de perturbar gravemente las garantías, incluso desarrolladas en los tratados internacionales suscritos, causando al responsable una total “indefensión” en contra de principios como el de “inocencia”, “inimputabilidad” y “buena fe”.

1.5 El Legislador en la Implementación de Sanciones Tributarias

En relación con el legislador y la implementación de normas de carácter tributario, es evidente que estas poseen una relevancia directa con la vida socioeconómica del Estado. Por ende, la realidad se ve perjudica por cantidad considerable de situaciones que pueda sobrepasar las prescripciones del legislador o desbandarse de su suposición legislativa, más allá de los principios como la lesividad y la favorabilidad asumidos por las legislaciones tributarias. Por esta razón, el sistema tributario con influjo en el sistema económico debe poseer una graduación de proporcionalidad y afectación de los bienes jurídicos significativos en relación con el ordenamiento social que se busca salvaguardar, teniendo en cuenta como

criterio de justicia la gravedad del hecho. Acerca de esto, Radovic (1993) y López y Van Houten (2019), al mencionar el sistema de normas tributarias que monitorean un impuesto determinado y el nivel de ambigüedad en el que un contribuyente puede estar sometido, señalaron que, por lo general, las normas tributarias no siempre están acompañadas de un experto tributario o consultor. Por consiguiente, de manera fácil el infractor puede incidir en una en confusión de buena fe dada la gran cantidad de normas de carácter tributario e incluso su dispersión.

Por otro lado, resulta fundamental destacar que la imposición de sanciones por virtud de la ley surge de la libre disposición del legislador. Sin embargo, esto presenta “límites” dictaminados por la Constitución Política. De hecho, esta libertad legislativa debe responder por proximidad a los propuestos para efectos del establecimiento de un tributo. Por lo tanto, es un fundamento que limita esta potestad legislativa, esto es, el de progresividad. En otros términos, el de proporcionalidad. Esto significa que las regulaciones vinculadas a la imposición de castigos deben ser razonables y equivalentes a las situaciones en las que puedan ser aplicables; de tal manera que se adecúen dentro de los principios éticos que gobiernan el Estado de Colombia. Es llamativo observar que, dentro de la exhibición de motivos de las normas tributarias colombianas de tipo sancionatorio, es inexistente la propuesta de la proporcionalidad. Sin embargo, hay que consentir de manera objetiva que se han determinado discernimientos de lesividad, aunque trabajados al amparo de un proyecto sancionatorio en el que se supone la culpa en las normas de carácter tributario.

En esta línea, la “libre de configuración legislativa” debe respetar los “límites” que le impone la Carta Política. El apego a los tratados de derechos humanos es un requisito para no vulnerar garantías. En efecto, la Corte Constitucional señaló que la libertad legislativa debe corresponder a regulaciones legales razonables y proporcionales. Por tanto “la

discrecionalidad legislativa para determinar normativamente no es absoluta”, es decir, debe ejercitarse dentro de los principios establecidos anteriormente⁹.

En lo relativo con la extralimitación de la libre configuración del legislador, es fundamental lo señalado por las Sentencias C-738 de 2006 y la Providencia C-203/11, puesto que establecen que el legislador debe indicar las etapas de los distintos procesos, determinar las asignaciones de los entes estatales cuando no se ha señalado en la Carta Magna, regular los medios de prueba, gestionar la regularidad probatoria, asimismo, tiene derecho a que se practiquen las pruebas que se exijan o derecho a controvertir dichas pruebas; por último, es preciso señalar la libertad de configuración de los recursos y medios de defensa de los administrados contra las entidades del Gobierno.

En ese sentido, conforme con la providencia C-203/11, el legislador no tiene un poder absoluto ni arbitrario; en esa medida, en su ejercicio para escoger, concebir y avanzar la ley por medio de la cual regla los diferentes procedimientos. Por lo tanto, está sujeto a los límites dictaminados por la Constitución. Esto con el objetivo de salvaguardar el respeto a los términos mencionados; así, la jurisprudencia fijó una lista de juicios vinculados en la providencia C-227 de 2009: i) “que atienda los principios y fines del Estado tales como la justicia y la igualdad, entre otros; ii) que preserven los derechos de los ciudadanos; iii) que obre conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad; y iv) que permita la realización y materialización de los derechos”, dando primacía al derecho sustancial.

Para mostrar, en relación con la libertad de configuración legislativa, la Corte, en fallo C-146/21, sostuvo que, en primer lugar, las competencias del legislador dependen del nivel de claridad de este. Dicho de otro modo, la autonomía de disposición está directamente

⁹ Sentencias C-934 (2013), C-636 (2009) y C-741 (2003).

relacionada con la exactitud y extensión con la que Constitución Política regula un establecimiento jurídico. A mayor previsión de los compendios legislativos, menor independencia del ejercicio de la persona que legisla. En segundo lugar, con respecto a los límites determinados por el legislador sobre el derecho de elegir y ser elegido, estos tienen que ser razonables y proporcionales, de modo que no atenten contra su núcleo a través de requerimientos que tornen irrealizable el derecho de participación de los ciudadanos en el ejercicio de la función pública con igual de condiciones y oportunidades.

En ese orden de ideas, la providencia C-612/13 concluyó acerca de los márgenes del legislador al establecer el régimen de inhabilidades: “i) Las inhabilidades pueden estar señaladas en la Constitución o en la ley, y en este último caso, existe la libertad de configuración legislativa; ii) la consagración legal de inhabilidades puede conllevar a la restricción, entre otros derechos, del acceso a cargos públicos; iii) esta libertad de configuración normativa no es absoluta, puesto que está sujeta a la forma en que la Constitución ha dispuesto ciertas inhabilidades y a criterios como la razonabilidad y la proporcionalidad para no afectar sin justificación el núcleo esencial del derecho; iv) por lo tanto, son incompatibles con la Constitución las causales de inhabilidad irrazonables y desproporcionadas a los fines consagrados constitucionalmente; y v) las inhabilidades derivadas de cualquier tipo de sanción disciplinaria resultan desproporcionadas al incorporar como hecho inhabilitante haber sido sancionado incluso con medidas menores por faltas leves y de poca trascendencia y lesividad”.

De forma paralela, en lo que atañe a la configuración legislativa en materia penal, en la providencia C-366/14, la Corte afirmó que esta relegada a límites, ya sean implícitos o explícitos, los que aplican en el derecho sustancial y procesal; de tal manera que se atiende la delimitada constitucionalización de esa rama del derecho. En suma, si bien es cierto que

el legislador cuenta con una extensa órbita de disposición en materia penal, en lo que concierne campo sustancial y procesal, esta facultad se encuentra ceñida a límites vinculados con el respeto de los derechos de los asociados y otros valores y fundamentos éticos que son mayores.

De acuerdo con lo de arriba, hay que desarrollar los presupuestos de disposición de configuración legislativa desde la óptica sancionatoria. En la providencia C-412/15, la Corte Constitucional (2015) señaló que, en el proceso administrativo, específicamente de carácter sancionatorio, debe someterse al principio de legalidad, lo que significa que una falta reprochable debe estar expresamente tipificada o reglada normativamente (*lex scripta*) con anterioridad a la conducta (*lex previa*). En esta materia, la intervención asociada con el principio de legalidad hace referencia a una “doble garantía”: material, que alude a una norma anterior de conducta infractora sujeta a reproche y, por lo tanto, acreedora de penalización administrativa; y, formal, relacionada con la exigencia de que estas deben poseer, normativamente, categoría de ley, la que tiene la posibilidad de ser sujeta a reglamentación en la medida que en la misma ley se determinen elementos necesarios asociados estrictamente a la conducta reprochable. De acuerdo con el Artículo 29 de la Constitución Política en concordancia con los principios asociados y expresamente determinados en la Carta Magna como el de legalidad, que se refiere a que nadie podrá ser juzgado o llevado a juicio sino respecto a normas con rango constitucional expresamente preexistentes al acto, esto quiere decir que no hay sanción o pena, si no existe una ley que precise la condición de legalidad de tal actuación, sea esta por omisión o acción.

Igualmente, respecto con el principio de tipicidad, la Corte indicó que este alude al deber del legislador para definir el hecho u omisión constitutiva de la práctica advertida por el ordenamiento, lo que permite a los individuos condicionados por las normas saber lo que

suscita su infracción. Asimismo, en términos sancionatorios, la ley establece la remisión de los reglamentos, con el propósito de obtener desarrollo, por ello, es preciso respetar su núcleo vital como límite. De este modo, la reglamentación debe subsumir los actos plasmados por la ley.

El artículo 29 de la Carta Política determina expresamente, sin que lo anterior pueda someterse a discusión, que toda actuación se debe desarrollar en atención al proceso legalmente predeterminado en la materia. Es así como se entabla una restricción a los poderes del Estado, de tal manera al legislador le corresponde establecer con antelación la infracción que da lugar a la sanción, así como la determinación de la competencia administrativa para llevar a cabo la investigación y, consecuentemente, imponer la sanción.

Es preciso recordar que las garantías procesales en el ámbito administrativo no son homólogas a las del judicial, debido a que poseen distintos aspectos, así, en las actuaciones, el debido proceso se gestiona en el acto administrativo, en la decisión de este y en la impugnación o recursos; para realizar la sanción por parte de la administración, se requiere una ley que plantee los supuestos, la proporcionalidad entre hechos y penalidad, un funcionario apto y el desarrollo del proceso de conformidad con la normatividad.

En relación con la competencia regulatoria por parte de las autoridades administrativas, la Corte identificó tres hipótesis: (i) cuando el ordenamiento desarrolla cuestiones con “reserva de ley” denominado doctrinariamente como criterios “jurídicos indeterminados”; (ii) por medio de la remisión al reglamento, cuando el acto es de naturaleza técnica y lleva a la determinación exhaustiva por el legislador; (iii) cuando el legislador utiliza métodos y competencias diversas.

Con base en lo anterior, el desborde de la libertad de configuración legislativa podría mostrarse cuando esta capacidad del legislador: i) desatienda los principios y fines del Estado; ii) se exponga la inobediencia de derechos fundamentales; iii) su proceder obstruya los postulados vinculados con “razonabilidad y proporcionalidad”; iv) malogre la efectucción material de los derechos y del principio que impide la superioridad del derecho sustancial sobre las distintas formas establecidas normativamente.

A partir de esto, es necesario estudiar si la mera determinación de un hecho sancionable implica inconvenientes como la acción administrativa, es decir, perjudicar el patrimonio del contribuyente cuando los eximentes de responsabilidad dictaminados típicamente por la Constitución Política no han sido advertidos por el legislador.

Capítulo II

Sobre el Ejercicio de la Acción del Estado en Materia Punitiva Respecto a Contravenciones de Carácter Eminentemente Tributario

2.1 La Acción Administrativa desde “*Ius Puniendi*” en Materia Tributaria

Las sanciones administrativas para el ámbito tributario componen la práctica del poder ejercido legítimamente por el Estado. No obstante, no hay que comprenderlo bajo el interés del recaudo en tanto tributo, puesto que su objetivo debe responder a un fin válido en términos constitucionales y, por tanto, debe instrumentalizarse como última instancia recurso del ejercicio de esta facultad. Lo anterior corresponde a que una multa administrativa perjudica de manera directa la propiedad del trasgresor con incidencia en diversos aspectos de relevancia económica y jurídica. De acuerdo con Madau (2013), una perspectiva administrativa en términos de sanciones administrativas no puede basarse en la recaudación de sanciones sobre cualquier principio.

De acuerdo con ello, se podría deducir que la infracción tributaria no puede estar basado de manera objetiva en la existencia de una norma que se efectuar sin considerar diferentes circunstancias que pueden tener incidencia en el infractor. En ese sentido, resulta relevante lo indicado por Herrarte (2018) de la siguiente forma:

La infracción o la sanción administrativa puedan ser cuestionadas por exceso o por defecto. Por exceso, al ser la sanción o la infracción misma no ajustadas a la antijuridicidad del hecho sancionado. Por defecto, al no preverse infracciones o sanciones que la protección de determinado bien jurídico pueda requerir. (p. 25)

La regulación de infracciones administrativas puede ser tildada de inconstitucional si la infracción está tipificada de tal manera que existe una afectación directa del interés

del funcionario actuante o cuando las infracciones previstas tienen un efecto disuasorio en el ejercicio de otros derechos o en la protección de otros bienes jurídicos diferentes a los que la regulación quiere proteger. (p. 25)

En lo concerniente a los fundamentos que intervienen en una sanción de tipo administrativa, son significativos los vinculados al *ius puniendi* para el ámbito penal, dado que, por lo general, poseen el mismo origen. La problemática consiste en que la facultad administrativa sancionatoria al final provoca muchos problemas, especialmente cuando se aplica a hechos que no están asociados a prácticas “dolosas” y tienen su génesis en distintos niveles de conductas “culposas” o no culposas, cuyo origen puede ser ocasionado por el mismo legislador, el Estado o un tercero (Cordero, 2012).

Cabe resaltar que los principios generales de derecho son de aplicación, con ciertos grados de matices, a la acción sancionadora, como se indicó al inicio, dado que las fórmulas de responsabilidad de tipo objetiva, en materia de infracciones administrativas, estaría totalmente proscripta. Este régimen de responsabilidad objetivo respecto con las infracciones tributarias deja a un lado la imposición de todo gravamen por su resultado, lo cual abre la puerta al establecimiento de criterios de graduación no reconocidos para sanciones en materia tributaria, especialmente en casos de “imprudencia” con un resultado perjudicial para la administración pública (CC, C-160 (1998), C-010 (2003), T-145 (1993), C-597 (1996), Col).

La potestad sancionatoria del Estado, de acuerdo con Merlano (2017), podría comprenderse como un poder político accionado, de manera deliberada, para gravar conductas asociadas a infracciones, desacatos, o lo que aquí se ha establecido como infracciones de tipo eminentemente administrativo. Como lo indicó la Corte en providencia C-157/97, su titularidad la ostenta el Estado en defensa de la sociedad, debido a que esta

demanda que se castiguen comportamientos que perjudican al colectivo, pues afectan los bienes jurídicos más importantes.

En virtud de lo anterior, el derecho sancionador, de acuerdo con lo manifestado en providencia C-762/09, es una categoría compleja mediante la cual el aparato del Estado asume la facultad de ejercer un derecho punitivo con la finalidad de reprimir conductas expresamente antijurídicas, es decir, bienes jurídicos tutelados. En el marco de sus expresiones se confiere el derecho sancionador que protege los bienes jurídicos primordiales del ordenamiento y que, por ende, admite la punición más severa además de servir como instrumento de control de última instancia (Merlano, 2017), cuyo objetivo es perseguir la salvaguarda de bienes jurídicos, así como garantizar la protección del ciudadano frente al mismo aparato del Estado (Merlano, 2017). Esta determinación del *ius puniendi* puede ser comprendida como poder (i) del derecho objetivo y (ii) como dogmática penal.

Por otra parte, se puede observar la representación general del derecho en materia eminentemente sancionadora, por ejemplo, el relacionado con las contravenciones en materia eminentemente disciplinaria y de tipo eminentemente correccional. Respecto a la potestad sancionadora de la administración, la Corte Constitucional sostuvo:

La potestad administrativa sancionadora de la administración se traduce normalmente en la sanción correctiva y disciplinaria para reprimir las acciones u omisiones antijurídicas y constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas. La potestad sancionadora reconocida a la administración asume dos modalidades: la disciplinaria (frente a los funcionarios que violan los deberes y prohibiciones) y la correccional (por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, etc.).

[...]

La naturaleza jurídica de dicha potestad es indudablemente administrativa, y naturalmente difiere de la que le asigna la ley al juez para imponer la pena, con motivo de un ilícito penal. La potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de autoprotección, en cuanto contribuye a preservar el orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia contribuye indudablemente a la realización de sus cometidos. (Corte Constitucional, C-214 de 1994, preámbulo)

En un contexto tributario, el derecho sancionador tiene discrepancias en comparación con el contexto penal, de este modo, en el área del derecho no solo se afecta un derecho primordial, por ende, las garantías aplicadas son severas y las sanciones son rígidas; por su parte, otros derechos sancionadores poseen otras sanciones por parte de distintas entidades.

De igual manera, la Corte Constitucional indicó que en las variedades de expresiones del *ius puniendi* se encuentra desde un simple “llamado de atención”, así como sanciones de tipo eminentemente monetarias a favor no solamente del fisco sino de algún ente específico del Estado, pasando por afectaciones a licencias o tarjetas profesionales o inhabilitaciones para ejercer ciertas actividades, o incluso en casos extremos, la privación de la libertad. Estas medidas significan restricciones o limitaciones a derechos cuyos alcances se establecen en el ámbito administrativo, disciplinario y penal.

Finalmente, la Corte Constitucional resaltó que la salvaguarda del debido proceso, estipulada en el Artículo 29 de la Constitución Política, se encuentra dirigida para todo tipo de actuaciones judiciales o administrativas. Es decir, los castigos o penas solo son permitidas

y eficaces cuando se han prefijado de un proceso justo, con plenitud de garantías (Corte Constitucional C-762 de 2009). Lo anterior se debe a que la Constitución Política no examina de manera expresa la facultad sancionatoria de la administración, tampoco existe una legislación que posea los principios sustanciales y procesales que guíen esta potestad. De ahí que tanto las actuaciones penales, como administrativas estén obligadas a someterse a las garantías implícitas en el debido proceso: el ejercicio del derecho de defensa y contradicción, celeridad, tipicidad del ilícito y legalidad de la sanción; la garantía de la competencia reglada; las presunciones de inocencia y de buena fe; y la interdicción de la analogía *in peius*.

Frente a la inexistencia de legislación que guíe la autoridad sancionatoria del Estado, Merlano (2017) consideró muy pertinente su aplicación, y al respecto, Huergo (2007) sostuvo que la materialización de los principios del derecho sancionador en el derecho administrativo sancionador compete a la Corte Constitucional, haciendo la analogía con el Tribunal Constitucional español, dado que este es el órgano autorizado para gestionar la Constitución Política, sin perjuicio de la competencia constitucional del Consejo de Estado.

En esa medida, hay una aprobación doctrinal y jurisprudencial con respecto al hecho de que el derecho administrativo sancionador y el derecho penal poseen un origen en común en el *ius puniendi* del Estado. La Sala Contencioso Administrativa del Consejo de Estado, en una providencia del 9 de agosto de 2016, citando la providencia C-762/09, concordó con lo anterior, pero advirtió que la fenomenología identitaria de estas dos variantes del *ius puniendi* se simplifica cuando se analizan las particularidades que le proporcionan entidad propia a las manifestaciones del género, así, la “potestad sancionadora” de la administración es legitimada de modo autónomo, pero posee los mismos títulos de la potestad instituida en el derecho penal.

No obstante, la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, en contestación al radicado 1454 de 2002, manifestó que el derecho administrativo sancionador se distancia del derecho penal debido al aspecto especialmente “preventivo” del primero en contraste con la naturaleza correccional del segundo. Merlano (2017) consideró que el ámbito material del derecho administrativo sancionador y del derecho penal son diferentes, puesto que algunas prácticas generan un mayor perjuicio, por lo tanto, se deben sancionar con mayor magnitud que otras. Por ejemplo, el homicidio o los daños personales tienen que sancionarse jurisdiccionalmente; mientras que otras, aunque exigen que se les imponga una sanción por transgredir el orden, configuran faltas de menor trascendencia, por lo que son sancionables como infracciones de naturaleza administrativa. Igualmente, para diferenciar estas sanciones, es indispensable observar la “valoración jurídica” de las conductas y la tutela de bienes jurídicos fundamentales, debido a que la tutela en el derecho penal genera una valoración más considerable.

La correspondencia entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal se puede elaborar a través de principios como el de fragmentariedad y subsidiariedad, los cuales suponen irreparablemente el redireccionamiento de los principios de *última ratio* y de mínima intervención, los que son particulares del derecho penal. Esto lo diferencia del administrativo sancionador. En ese sentido, “la diferencia principal entre las sanciones que imponen ambos órdenes estriba en que para el administrativo está vetada la privación de la libertad, que es de fuero exclusivo de la norma penal” (Merlano, 2017, p. 241).

Asimismo, Merlano citó múltiples teorías que implican racionamientos de tipo formal, esto es, el órgano titular de la competencia para sancionar, promovido por la política legislativa liderada por Merkl. Así, mencionó que, para Zabini, la disimilitud entre las competencias administrativas y penales corresponde a razones históricas; e infiere como el

único juicio permitido para la competencia reglada para sancionar; por consiguiente, serán sanciones de naturaleza administrativa cuya imposición es reservada a la administración. Sobre esto, aludió a Garrido, Palomar y Lozada, para estos autores el juicio validado para identificar si se está frente a un castigo penal o administrativo es el sujeto que está en la facultad legal de imponer la sanción. En ese sentido, la autoridad administrativa presenta un argumento para condenar que marcha en concordancia con los principios de ejecutividad y ejecutoriedad que comunican los actos administrativos.

La Corte Constitucional, mediante providencia C-616 de 2002, afirmó que el derecho penal y el derecho administrativo sancionador difieren cualitativamente en función de su propósito y la forma en que se concreta la facultad correctiva del Estado:

La potestad sancionadora administrativa se diferencia cualitativamente de la potestad punitiva penal. Con la potestad punitiva penal, además de cumplirse una función preventiva, se protege "el orden social colectivo, y su aplicación persigue esencialmente (sin perjuicio de la concurrencia de otros fines difusos) un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente", mientras que con la potestad administrativa sancionatoria se busca garantizar la organización y el funcionamiento de las diferentes actividades sociales. La Corte ha resaltado que la potestad sancionadora de la administración es un medio necesario para alcanzar los objetivos que ella se ha trazado en el ejercicio de sus funciones. (Preámbulo)

En este sentido, el *ius puniendi* del Estado se sistematiza por medio del derecho penal cuando el acto se ha determinado como “delito”, con base en el recurso de *última ratio*, con el fin de conservar “la paz social” y garantizar el bien común. Asimismo, el derecho administrativo sancionador administra la potestad punitiva como herramienta clave para

ejercer funciones administrativas y asegurar la utilidad del objeto de la actividad administrativa. “En esa medida, la potestad sancionadora administrativas la constituyen mecanismos coercitivos para garantizar el cumplimiento de los cometidos estatales” (Merlano, 2017, p. 28).

La razón por la que la legislación diferencia entre conductas relacionadas con el derecho penal y aquellas que se relacionan con el derecho administrativo sancionador es para delimitar qué conductas son lo suficientemente graves como para merecer una persecución penal y cuáles bienes jurídicos deben protegerse incluso con recursos de *última ratio*. Esto varía según el contexto histórico, lo que se vincula con el *ius puniendi*. Sobre este tema, la Corte Constitucional en la providencia C-762 de 2002 mencionó:

Conforme lo enseña la jurisprudencia de esta Corporación, el Estado, como titular del *ius puniendi*, es el llamado a fijar los lineamientos de la política que en materia criminal ha de aplicarse para posibilitar la convivencia pacífica en sociedad y para asegurar la defensa de los valores, derechos y garantías ciudadanas, tomando como referente válido las circunstancias históricas del momento y las diversas situaciones de orden coyuntural que se generan al interior de la comunidad, atribuibles a una dinámica social, política, económica e incluso cultural de permanente cambio y evolución. (Preámbulo)

Hasta aquí, es pertinente recordar lo establecido por la Corte Constitucional en providencia C-372 de 2002:

El *ius puniendi* del Estado proclama una serie de principios comunes a los diferentes regímenes sancionatorios establecidos o que se establezcan por el legislador para proteger el interés general, dentro del Estado Social de Derecho. Estos principios son

los de legalidad, tipicidad, prescripción, culpabilidad, proporcionalidad y non bis in ídem. (Preámbulo)

En otras palabras, “el *ius puniendi* estatal se ha venido planteando en su unidad, especialmente en lo que a principios se refiere, sin afectar su manifestación dual con la necesaria modulación que en cada campo adquieren los principios que le son propios” (Merlano, 2017, p. 30). La discusión acerca de la unidad del *ius puniendi* ha provocados distintas teorizaciones sobre la autonomía de cada expresión de esta facultad. Al aplicar las concordancias o disimilitudes que puedan presentarse entre una y otra expresión del *ius puniendi*, se proponen visiones conjuntas o se otorga a cada una existencia autónoma. En esa medida, la jurisprudencia constitucional distingue la aplicabilidad de criterios del derecho penal en las cuestiones que atañen al derecho administrativo sancionador. Para vislumbrar este punto con mayor claridad, la providencia T-145 de 1993 señala:

El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva –*nulla poena sine culpa*–, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del *non bis in idem* y de la analogía *in malam partem*, entre otras. (num. 2)

La aplicación parcial de las garantías del derecho penal en el ámbito administrativo implica que en el derecho penal se plantee el orden social y su práctica, por su parte, las sanciones en la administración se enfoca a la defensa de las entidades, lo que corresponde con la aplicación de garantías. Asimismo, el principio de legalidad posee doble garantía, el establecimiento previo de mandatos jurídicos y la seguridad jurídica de la práctica de ello, en este sentido, los principios constitucionales del debido proceso son fundamentales y debe respetarse su legalidad y tipicidad.

Al evidenciar el criterio identitario entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, como reflejo del poder punitivo del Estado, *ius puniendi*, la dilatación del debido proceso y la aplicación de los principios del derecho penal a la facultad sancionatoria de la administración, es preciso estudiar esta última instancia. Para Ramírez y Aníbal (2015), este poder de la administración nace del incremento de los roles del Gobierno, donde sucede la transformación de un modelo no intervencionista a uno intervencionista. Así, la administración debe tener las potestades para conseguir los propósitos de su nuevo rol en el Estado, por lo que la Corte Constitucional, en providencia C-639 de 2010, señaló:

La Corte ha sostenido pues, que las medidas de carácter paternalista pueden justificarse a la luz del orden constitucional, siempre que: (i) procuren el bienestar y protección de las personas, en relación con derechos que la misma C.P. haya privilegiado como objeto de garantía reforzada; y (ii) sean medidas proporcionales en sentido estricto, esto es, a) que busquen el cumplimiento de una finalidad afincada en los principios constitucionales, b) que el grado de restricción del derecho de autonomía, sea acorde a la importancia del principio constitucional que se pretende garantizar, c) que la medida resulte necesaria porque no existe otra para lograr la misma finalidad, y d) que su implantación no implique el sacrificio de principios o

valores más importantes que aquellos que se pretenden proteger. Esta Corporación ha denominado a la metodología de análisis anterior, “test de proporcionalidad”. El sustento de lo anterior deriva del pluralismo como principio constitucional (artículo 1 C.N), así como el contenido normativo correspondiente a la autonomía personal (derecho de autonomía personal), cuya garantía se desprende según la jurisprudencia de la Corte Constitucional, del derecho al libre desarrollo de la personalidad (artículo 16 C.N), del derecho de autodeterminación (artículo 9 C.N) y del derecho de dignidad humana (artículo 1 C.N). (Preámbulo)

De acuerdo con Ramírez y Aníbal (2015), el poder sancionador de la administración se materializa en penalidades correctivas y de tipo disciplinarias en contra de “acciones u omisiones” expresamente determinadas. Por ejemplo, con respecto a las sanciones disciplinarias, su fin principal es, según lo manifestado por la Corte Constitucional (2005) en providencia C-818/05, la de proteger la “obediencia, la disciplina, la rectitud y la eficiencia de los servidores públicos”. En esa medida, es la potestad atribuida a los empleados públicos de sancionar a sus propios funcionarios para garantizar que se cumpla la función pública establecida en postulados como la igualdad, la moralidad, entre otros, conforme al artículo 209 de la Constitución Política. Sin embargo, lo anterior no implica que no se pueda castigar de manera disciplinaria a particulares en el cumplimiento de funciones públicas respecto a determinadas obligaciones o deberes de carácter especial.

Asimismo, el factor correctivo de la facultad punitiva de la administración corresponde con el poder policial para asegurar el orden público, con condiciones de salubridad óptimas y tranquilidad para la sociedad. Por lo general, este poder sancionatorio se aplica a raíz de otras acciones como las de vigilancia e inspección. El área correctiva se distancia de la disciplinaria, puesto que, de acuerdo con Ramírez y Aníbal (2015), el primero

persigue el funcionamiento correcto de la administración pública por medio del revestimiento de jurisdicciones sancionadoras para la ejecución de sus ocupaciones; por otro lado, el disciplinario tiene el fin de promover la protección de la reputación de la organización.

Acerca del propósito de la potestad sancionatoria de la administración, Merlano (2017), citando a Fernando Garrido Falla, aseveró que dicha facultad tendría un fin represivo en el evento de que la obligación designada por la administración no se haya acatado. De tal modo que los autores concluyeron que la facultad sancionadora se funda para hacer valer el cumplimiento de los deberes que los individuos tienen ante el Estado. No obstante, el castigo no se puede concebirse exclusivamente como retributiva, sino también preventivo; en ese sentido, este adquiere un valor añadido en relación con los otros resultados desfavorables de la práctica ilícita. En Colombia, respecto con la naturaleza externa de las sanciones administrativas al derecho penal y la entidad que las instituye, el acto que las origina y su finalidad, se debe garantizar la facultad sancionatoria de la administración para su beneficio. En providencia T-145 de 1993, la Corte Constitucional señaló que la potestad sancionatoria de la administración se enfoca en proteger la entidad:

La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido. (num. 2)

Ahora bien, uno de los ámbitos en el que la administración aplica sanciones es el tributario. En esa medida, es necesario esbozar la disimilitud entre infracción y delito, dado que “uno de los aspectos más problemáticos del ámbito punitivo es resolver la cuestión de cuándo una medida puede considerarse sancionadora. Pues, en ocasiones, la ley establece consecuencias desfavorables, materialmente idénticas a la sanción, pero que no denomina como tales” (Sánchez, 2020, p. 263).

Las sanciones administrativas se imponen en virtud de un fundamento punitivo de tipo represivo, sin relación alguna con la indemnización o el no cumplimiento de un deber jurídico previa, a pesar de que, en general, estas infracciones suelen tipificarse en relación con incumplimientos normativos. Por ejemplo, en el caso español, según el artículo 58.3 de la Ley General Tributaria (LGT), el castigo no se incluye en la deuda tributaria, a pesar de su proceso de exigencia, en términos de cuantía dineraria, presente diligencias semejantes. En ese sentido, las ocupaciones punitivas, la prevención y la coacción no deben delegarse a normas tributarias. Al contrario, son propias de tales normas los roles de corrección. En efecto, dichas funciones se centran en reponer al devolver el balance de la situación patrimonial provocada por el no cumplimiento o del no pago de la obligación tributaria.

Gran parte de las derivaciones negativas anunciadas por los mecanismos disciplinarios son preventivas-represivas, lo que se debe a los efectos disuasorios que generan, con el fin de que la normativa restituya el daño. Cuando no se realiza el pago de la obligación legal de contribuir, se fija el pago de la cuota que no se hizo; en el ámbito tributario, el pago de la cuota se hace con el abono de los intereses de mora, los que pueden ser mayores a los legales o de recargos, por lo que no tienen un fin claro. En relación con esto, se han discutido las sanciones indirectas o impropias para destacar las consecuencias desfavorables que enfrenta el contribuyente. Estas sanciones tienen consecuencias diversas

y no están vinculadas al principio rector de la capacidad económica. Sin embargo, considerarlas sanciones en sentido estricto “resulta excesivamente arriesgado dentro del amplio panorama de las consecuencias desventajosas que se producen en el ordenamiento jurídico” (Sánchez, 2020, p. 264).

En general, al valores infracciones y castigos, es necesario remitirse a criterios sustanciales o materiales, como la función que desempeñan, desechando, “sino es como mero indicio, criterios formales como es el *nomen iuris* utilizado por el legislador” (Sánchez, 2020, p. 264). Hay que destacar que, en concordancia con Sánchez (2020), la estructura comportamental de las instituciones consiste en su estructura y función, no en su nombre. Esto se relaciona comúnmente con la idea de que, mediante estas clasificaciones desiguales, se busca evitar los procedimientos y garantías inherentes al proceso sancionador, es decir, imponer sanciones sin procedimientos, eludiendo la carga de prueba de la culpa y, por lo tanto, menoscabando el derecho a la defensa. Este problema se manifiesta, por ejemplo, en las sanciones moratorias en el contexto colombiano.

En correspondencia con lo expuesto, en la providencia C-231 de 2003, se analiza si los intereses moratorios solo surgen debido a la sanción y, si es de esta forma, cómo se asignan. De este modo, los intereses moratorios implican una sanción por mora, lo que transgrede el derecho al debido proceso del Artículo 29 de la Constitución; cabe añadir un argumento que indica que la deuda puede aumentar más de un 100 %, lo que depende si el deudor es civil o tributario. Asimismo, el Artículo 635 del ET transgrede el principio de igualdad, pues no se halla un motivo para no aplicar el mismo principio cuando el Estado no cumple con sus responsabilidades.

Por ello, la Corte señaló que existe una diferencia fundamental entre infracción y delito, lo que cuestiona la unidad del *ius puniendi*: la administración puede aplicar una sanción para proteger sus fines vinculados con su función administrativa, por lo tanto, la jurisdicción y la administración actúan distinto respecto con las sanciones, puesto que la jurisdicción protege los bienes jurídicos y la administración no puede privar de la libertad al sujeto. Este argumento implica una transformación considerable en el enfoque de análisis, por ello, la Corte puede tomar una decisión más discrecional, en virtud de que deja de lado los principios y garantías punitivas que gestionan dicha potestad.

Por otro lado, a la hora de analizar el interés de mora aplicable, la Corte en esta institución, junto con una finalidad principal de compensar el retraso, un aspecto disuasorio: el de prevenir retrasos. La Corte afirmó:

Frente al retardo en el pago de impuestos o anticipos o retenciones tributarias (ET., artículo 634), la sanción por mora no solo pretende la cultura del no pago, sino, especialmente, resarcir al Estado por los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen. Esa doble finalidad no plantea, por lo menos en abstracto, vicios de inconstitucionalidad de la sanción, y corresponde por el contrario al desarrollo normativo del artículo 95-9 Superior. (Corte Constitucional, Sentencia C-231 de 2003, num. 7)

Esta función disuasoria es notable, dado que el pago excede con creces los eventuales perjuicios causados. De igual modo, tales intereses son desmesurados si se equiparan con los aplicados cuando la deuda es de la administración. Hasta aquí, es necesario discutir si la función disuasorio-preventiva no es propia de las medidas punitivas. Resulta evidente una función preventiva, no solo correctiva, dado que la infracción moratoria se torna una

institución mixta, esto es, en parte sancionadora-preventiva y en otra compensatoria de la demora. La Corte ratificó la función heterogénea de dichos intereses, al aseverar lo siguiente:

Esta clase de intereses tiene una doble finalidad, pues no solo pretende compensar el detrimento patrimonial del Estado y con ello atenuar el daño sufrido ante la imposibilidad de utilizar los recursos en forma oportuna, sino que además desestimula el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y evita un enriquecimiento injusto de aquellos. En consecuencia, resulta razonable suponer que el simple hecho del retardo en el pago constituye un fundamento sólido para imponer la sanción pues, sin afectar la presunción de inocencia, la administración ya ha comprobado el incumplimiento del deudor, con lo cual se reduce su actividad probatoria. (Corte Constitucional, C-231 de 2003, num. 11)

Para Sánchez (2020), la solución no solo es la afirmación de que no se alude a una medida punitiva, debido a que no aclara la denominación legal como sanción, asimismo, no lo es ejecutar una función accesorio a la deuda, pues su valor es equivalente o mayor a esta. La posibilidad de que la resolución inicie con el poder punitivo de la administración es distinta de la punitiva de la jurisdicción que puede estudiar lindantes desconocidos. Por lo tanto, cabe preguntarse cómo y con qué se pueden completar los vacíos normativos y, de igual manera, cómo precisar dónde empieza lo punitivo de la actuación administrativa.

Así, con la providencia C-549 de 2003, al valorar una vulneración del postulado *no bis in idem*, la Corte Constitucional indicó un criterio cuantitativo como evidencia de la sanción:

Siempre y cuando la suma de los intereses de mora y la corrección monetaria no supere el límite por encima del cual se considere usurario el interés cobrado por los particulares, y que la corrección monetaria no pueda ser doblemente considerada, ya

sea bajo la forma de interés moratorio o de ajuste por corrección monetaria. (num. 18)

En tercer lugar, la Corte respondió al alegato de si se trata de sanciones impuestas de plano, sin procedimiento alguno, afirmando así la existencia de dicho procedimiento. De tal manera, indicó “[...] que aún (sic) cuando el artículo 634 del ET no indica el trámite para imponer la sanción por no pago, una interpretación sistemática demuestra que otras normas del mismo estatuto sí establecen el procedimiento a seguir” (num. 10).

Respecto con la norma anterior, es preciso considerar su motivación, la que plantea dos escenarios: cuando el castigo es impuesto mediante una liquidación oficial y la administración instaura la sanción por medio de una resolución independiente. Así, no se obvia el debido proceso, pues, si la administración decide castigar con una liquidación oficial, debe emplear el procedimiento para este propósito. Por ello, el contribuyente puede presentar descargos y probar su conducta, donde puede alegar sus intereses, la deuda principal, lo que origina la mora y el comportamiento de la propia infracción. De conformidad con esta forma de argumentación del procedimiento, se justifica la vía de recurso, luego de imponer la sanción, con un procedimiento administrativo previo.

2.2 Del Aspecto Subjetivo en Materia Sancionatoria Tributaria

2.2.1 La Conducta del Infractor Tributario

De acuerdo con Jarach (1996), la disimilitud entre las infracciones administrativas o contravenciones y el delito se centra en su magnitud. Precisamente, esta discrepancia está relacionada con que la infracción “afecta” la “seguridad social del Estado” y las sanciones administrativas presentan una operatividad social distinta; es decir, solo tiene una función

social. Por lo tanto, si la imposición de un castigo tributario no presenta una argumentación que la justifique constitucionalmente, se puede agravar derechos fundamentales, como el principio de culpabilidad y la invulnerabilidad del postulado de presunción de inocencia de relevancia constitucional (Madau, 2013).

Sin tener en consideración el tipo de castigo que se plantee, hay que estudiar el comportamiento legal del sujeto infractor. La teoría del riesgo se centra en el resarcimiento de “daño antijurídico”. La teoría objetiva precisa juicios para establecer un castigo razonable al delito; sin embargo, tiene que estar en concordancia con unos preceptos mínimos vinculados a un criterio de responsabilidad tributaria, de tal modo que se respeten siempre las garantías y los derechos establecidos del infractor, considerando específicamente cada circunstancia. En este orden de ideas, como lo estableció Galvis (2019), el postulado de culpabilidad excluye la posibilidad de la responsabilidad objetiva. Justamente, la culpabilidad exige que el autor sea culpable y una sanción proporcional a la gravedad del hecho. Lo anterior, para evitar “automatismo” en la penalización de sanciones o infracciones de carácter tributario. Si bien la norma y jurisprudencia han respetado la tipicidad como elemento fundamental para determinar las sanciones tributarias, no existe un desarrollo de otros elementos sobre el que se funde la responsabilidad del infractor tributario.

A partir de ello, se podría concluir que, entre menos avanzada sea la “dogmática” sancionatoria tributaria, mayor será la irresolución para este ejercicio. Generalmente, la dogmática implica categorizar conceptos como la inculpabilidad, el error de derecho, la negligencia, el dolo y la imprudencia, con el propósito de alcanzar una graduación del injusto, así como la carga de la prueba. Por lo tanto, dichos factores tiene que estar completados a partir del establecimiento de los fines constitucionales de imposición de sanciones tributarias en materia administrativa, y reflexionar acerca de otras situaciones como el daño, que es el

nivel de pesadumbre auspiciado por el Estado o a la administración tributaria de una práctica en desarrollo del principio de lesividad. Para Parra (2013), es significativa la teoría del error como eximente de responsabilidad a causa de la proscripción de la responsabilidad objetiva, las cuales deben evaluarse como una situación inherente a la especie humana.

2.2.2 Los Derechos Fundamentales del Sujeto Infractor

Es ajeno al derecho que cualquier norma restrictiva en cualquier sistema jurídico moderno y, desde luego, una notorio transgresión a los derechos fundamentales de los contribuyentes o de los agentes infractores, no incorpore una graduación dada el discernimiento de la administración tributaria y de algunos juzgadores que pregonan la culpa sin prestarle atención al nivel de aflicción del bien jurídico tutelado. Por lo tanto, la no valoración de la transgresión con plenas garantías en el debido proceso provoca la “arbitrariedad y el autoritarismo” y porque no decirlo un abuso de autoridad (Restrepo y Nieto, 2018).

En cuanto a los derechos fundamentales de los contribuyentes, se pueden distinguir las personas naturales (físicas) y las jurídicas. Respecto estas últimas, se ha cuestionado la “titularidad” de los derechos fundamentales, como el debido proceso, el buen nombre, el honor, la libertad de empresa e incluso la “dignidad”. Sin embargo, esto ha sido solventado por la ley y la jurisprudencia al otorgarles una extensa escala de “derechos y obligaciones”, que, sin perjuicio de su “naturaleza”, es ampliamente reconocida (Montoro, 2002).

Precisamente, hoy en día se puede afirmar con escasa firmeza que las personas jurídicas son titulares de “derechos individuales”, no universales como las personas naturales o físicas, dado que están “limitadas” por su “capacidad jurídica”, pero indudablemente son titulares de dignidad (Montoro, 2002). Esto es relevante, puesto que las sociedades o

empresas mercantiles participan activamente en la vida social y económica. En cuanto a este último punto, sería relevante reflexionar sobre si es posible una sociedad sin un desarrollo mercantil y si es factible un desarrollo mercantil pleno y próspero sin seguridad jurídica.

2.3 Del Aspecto Objetivo en Materia Sancionatoria Tributaria

2.3.1 La Responsabilidad Objetiva Desde las Altas Cortes

Al retornar al régimen de responsabilidad objetiva a partir de una perspectiva colombiana se puede evidenciar, de modo general, que, desde el Consejo de Estado, la línea jurisprudencial, para el ámbito sancionatorio, es de responsabilidad objetiva¹⁰, es decir, Consejo de Estado no analiza la conducta del infractor¹¹.

La afirmación anterior conduce a analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional, dado que en ellas se presenta una disyuntiva respecto a la aplicación de la teoría subjetiva (Galvis, 2019). En providencia del 23 de mayo de 1978, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo afirmó que la naturaleza y el tratamiento jurídico de las sanciones por parte de la administración tienen que ser distintos al marco normativo penal. Desde entonces, el Consejo de Estado ha sostenido esta postura que limita la aplicación de las normas penales en las actuaciones sancionatorias administrativas. Este aspecto sienta la

¹⁰ En línea con lo anterior, se tienen las siguientes Sentencias: Radicado 22530, (2019), Radicado 21802 (2020), Radicado 22670 (2020), Radicado 23461 (2020), 22782 (2020), Radicado 20263 (2019), Radicado 22185 (2019), Radicado 22449 (2019) y Radicado 20062 (2019).

¹¹ Según Galvis (2019, “Tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional, actualmente establecen que no es posible determinar la responsabilidad del administrado por la mera realización de la infracción. Por tanto, es necesario demostrar los elementos subjetivos de la culpabilidad para endilgar la respectiva sanción. Sin embargo, el tema está aún lejos de ser zanjado, se considera que las sanciones administrativas de aplicación inmediata que se originan por la presentación de declaraciones de impuestos de manera extemporánea incurren en una violación directa del debido proceso, porque, como lo estipulan las normas nacionales e internacionales, no puede haber sanción sin antes un proceso que determine la culpabilidad del actor” (p. 139).

base de los pronunciamientos posteriores, abriendo el camino a la responsabilidad objetiva en las sanciones tributarias.

Posteriormente, en providencia del 12 de abril de 1985, la Sección Cuarta, con ponencia del consejero Enrique Low Murtra, se evidenció la inclinación hacia la responsabilidad objetiva, en donde se argumentó que, a pesar de la familiaridad entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador, no es posible contemplar elementos de culpabilidad en sede administrativa. La sentencia indica lo siguiente:

En la aplicación de tales sanciones, que bien pueden entrar en el marco genérico de las contravenciones, existen principios generales propios del derecho penal que tiene plena aplicación, pues en un Estado democrático el ejercicio de la facultad punitiva común tiene puntos de coincidencia esencial con el ejercicio de la facultad de imponer sanciones administrativas. Por ejemplo, el principio de legalidad: *nullum crimen sine lege*: el principio de favorabilidad, la ley posterior se aplica de preferencia a la ley anterior cuando es favorable al inculpaado y aun cuando en materia de faltas administrativas no procede analizar el grado de culpa, dolo o preterintencional del responsable, y es dable desde luego sancionar a personas jurídicas también es aplicable la regla de que la fuerza mayor o caso fortuito son factores eximentes de responsabilidad. Esta regla es aplicable puesto que a nadie puede pedírsele un imposible.

Por lo tanto, el Consejo de Estado no establece la responsabilidad subjetiva de la intencionalidad de la conducta, pese a ello, plantea los principios del derecho penal general, los cuales posibilitan el debido proceso en las acciones de tipo sancionatorias de la administración. Por consiguiente, al efectuar los principios de favorabilidad y legalidad, se restringe la potestad punitiva del Estado, lo que garantiza los derechos subjetivos a los

administrados, aun cuando no se admita el régimen subjetivo. El Consejo de Estado mantuvo esta postura, lo que representa una persistencia durante los años posteriores de ochenta y noventa, de tal modo que se excluía la proyección de la teoría subjetiva en los procesos administrativos sancionatorios. De hecho, a pesar de las modificaciones de consejeros en la Sección Cuarta; a esto se suma la llegada del nuevo milenio, en la providencia del 13 de marzo de 1998, con el consejero ponente Germán Ayala Mantilla, esta corporación aseveró:

[...] el primero consiste en afirmar que las sanciones impuestas a los infractores por contravenciones administrativas, excluyen la prueba de los factores subjetivos propios de la conducta delictiva, como son el dolo y la culpa, como quiera que el derecho administrativo sancionador no necesita acudir al derecho penal, toda vez que posee una normatividad guiada por principios propios y autónomos que responden a unas finalidades y procedimientos diferentes a los del derecho penal, al tiempo que los sujetos activos en el derecho administrativo sancionador pueden corresponder a personas naturales o jurídicas, en tanto que los sujetos activos en el derecho penal corresponde estrictamente a las personas naturales pues solo respecto a ellas puede predicarse la culpa como elemento determinante de responsabilidad.

De esa manera, se evidencia que el argumento primordial para sostener dicha postura consiste en la imposibilidad de efectuar los elementos de la culpabilidad, es decir, el dolo y la culpa, que conforman lo denominado “teoría subjetiva”, a las personas jurídicas. No obstante, un fallo de 1998, después del citado, da origen a una disconformidad frente a la supremacía de la responsabilidad objetiva en las sanciones fiscales. La providencia del 21 de agosto de 1998 proferida por la misma sección, con ponencia del consejero Germán Ayala Mantilla, dio pie a la inclusión de la responsabilidad subjetiva en la jurisprudencia del Consejo de Estado. Así, entre la sanción y el hecho tiene que haber un asomo de

responsabilidad subjetiva del contribuyente. En esa medida, todo castigo debe estar revestido de un carácter de responsabilidad subjetiva, con el objeto de que sea posible establecer el castigo respectivo, es decir, de culpabilidad, sin tener en cuenta si son personas naturales o jurídicas.

Esta providencia se consideró un momento cubre en la jurisprudencia del Consejo de Estado al identificar la relevancia de la responsabilidad subjetiva en el proceso sancionatorio administrativo. Sin embargo, este momento de fulminante no permitió obtener el valor suficiente para establecerse en la futura jurisprudencia del Consejo de Estado; en efecto, prescindió de tal postura y siendo demeritada por la responsabilidad objetiva. Lo anterior se observa en la providencia del 12 de julio de 2012 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

[...] el artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad. La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por su parte de la administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad como lo pretende la sociedad.

Sin embargo, esta problemática aún no se soluciona, debido a que una providencia de 2016, con el consejero Bastidas, instauró la posición doctrinaria en lo relativo con las sanciones administrativas para reanudar la responsabilidad subjetiva. Así, en providencia del 30 de agosto de 2016, el Consejo de Estado determinó que el derecho administrativo sancionador debe estar regido por los principios del derecho penal, lo que supone el criterio de la culpabilidad. Para la Corte, para la configuración de la infracción tributaria que se puede sancionar, es fundamental una práctica típica, antijurídica y culpable, con el propósito de

declarar la responsabilidad por la trasgresión de la ley tributaria e imponer la sanción. Asimismo, en materia sancionatoria, la responsabilidad de tipo objetivo se encuentra prohibida, por ende, el régimen de responsabilidad de las sanciones tributarias es el subjetivo.

En esta línea de ideas, respecto con la hermenéutica que pueden suscitar las normas tributarias vinculadas con la responsabilidad de contribuir, el Consejo de Estado indicó lo siguiente, para enlazar la culpabilidad con la responsabilidad de no obedecer la norma:

Una comprensión adecuada de la aplicación del principio de culpabilidad lleva a considerar que, si el contribuyente ha cumplido sus obligaciones tributarias con fundamento en hechos completos y cifras veraces, basado en una interpretación que, bajo ciertas condiciones, se califica como razonable, no parece justo y acorde con el ordenamiento jurídico que se le impongan sanciones por el simple hecho de existir controversias o discrepancias en la aplicación de la ley.

La repercusión del fallo radicó en el cambio de criterio en consonancia con el modo de probar la trasgresión. De ahí que la sección afirme que, semejante a lo que sucede en el derecho penal, los castigos administrativos deben contar con la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad para poder aplicarse. En consecuencia, la administración está en la obligación de comprobar la intencionalidad subjetiva del sujeto. Asimismo, la decisión subraya que la responsabilidad objetiva está relegada por el ordenamiento jurídico colombiano y, en esa medida, que el derecho tributario sancionatorio no debe pasar por alta esta disposición.

Sin embargo, aunque la providencia desarrolla la responsabilidad subjetiva en tanto fundamento al asignar el castigo. En efecto, en esta están los vestigios de la responsabilidad objetiva al señalar que el individuo sancionado debe comprobar que la error de los datos en la declaración concierne a la vaguedad de las normas y la interpretación equivocada que puedan provocar, dado que, de acuerdo con el consejero, la práctica que quebranta el orden

económico administrativo nace de la mala fe o el descuido del administrado. Resulta interesante que en este evento se altera la carga demostrativa al reincidir en el presunto responsable, algo que no es aceptable en términos penales, puesto que el poder punitivo del Estado tiene un poder cuantioso en los procesos litigiosos.

Por otro lado, la Corte Constitucional ha sido incisivo en su postura donde impera la responsabilidad subjetiva del derecho tributario sancionatorio. Lo anterior se observa en repetidos pronunciamientos donde arguye que la responsabilidad objetiva se encuentra proscrita en temas sancionatorios administrativos, a excepción de las cuestiones cambiarias. De igual modo, ha mantenido la pretensión de comprobar la culpabilidad para castigar en sede administrativa y, por último, la aceptabilidad de factores eximentes de responsabilidad tributaria como la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero, en la aplicación de sanciones de tipo tributarias.

En ese sentido, en la providencia C-214 de 1994, la Corte fue determinante al indicar que las transgresiones objeto de sanción punitiva presentan una naturaleza y consecuencias equivalentes, sin tener en cuenta si proceden de una autoridad administrativa o judicial, dado que los fundamentos que orientan los procedimientos deben dirigirse a todas las disciplinas sancionatorias. Lo anterior exhibe la correspondencia con el derecho penal que presenta la tesis de la Corte Constitucional, es decir, su predilección por la responsabilidad subjetiva. De igual forma, la providencia C-597 de 1996 menciona que, en Colombia, con fundamento en los postulados de dignidad humana y culpabilidad establecidos por el artículo 29 de la Constitución Política, está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en aspecto sancionatorio. Igualmente, es pertinente traer a colación lo presentado en la providencia C-690 de 1996:

La responsabilidad del contribuyente, en cuanto al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y los gastos públicos, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin importar la conducta no imputable del contribuyente, en atención al derecho del debido proceso, la dignidad humana y el orden justos, materializados en los principios de justicia y equidad tributaria. (num.)

De acuerdo con lo visto, se puede concluir que, en primer lugar, el Consejo de Estado guarda una tendencia hacia la responsabilidad objetiva al centrarse en castigos administrativos tributarios. Por otro lado, la Corte Constitucional, quizás por su especialidad y a la máxima estipulada en el artículo 29 de la Carta Política, se depura por la prevalencia de la responsabilidad subjetiva en estas cuestiones, al contemplar la excepción en asuntos cambiarios.

Desde la Corte Constitucional, la línea jurisprudencial respecto a las sanciones tributarias se puede sintetizar de la siguiente manera:

1. Los postulados del debido proceso “tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias”.
2. Toda actuación administrativa implica un “proceso debido, que impida y erradique la arbitrariedad y el autoritarismo”.
3. Las garantías mínimas, “con algunas atenuaciones” en materia tributaria, son las del derecho penal.
4. Está prohibida toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora.
5. “Las sanciones que imponga la administración por el incumplimiento de este deber, deben ser proporcionales al daño que se genere. Si no existió daño, no puede haber sanción”.

A partir de la visión del Consejo de Estado colombiano, es evidente el camino de responsabilidad objetiva ante infracciones tributarias. En contraposición, desde la Corte Constitucional, la responsabilidad objetiva se encuentra invalidada en materia sancionatoria. Precisamente, el “debido proceso” y la aplicación con algunos “matices del derecho penal”, garantizan la erradicación de la “arbitrariedad y autoritarismo” de las infracciones tributarias en concordancia con la proporcionalidad respecto al “daño” ocasionado.

En lo que respecta a la responsabilidad del sujeto infractor en el derecho sancionador tributario, como se recalcará más adelante, es evidente que no presenta los mismos cimientos desde la “responsabilidad civil”, dado que se origina de la ley y su sustento es “garantía del pago de la deuda tributaria”, el cual encuentra su garantía en el patrimonio del contribuyente según Torres (2009). No obstante, la infracción tributaria no guarda fundamento respecto a un criterio de justicia cuando se asocia a una responsabilidad objetiva sin ninguna base dogmática. De hecho, la norma, entendida desde lo objetivo, adolece de argumentos constitucionales. Sobre esto, Ospina (2016) afirmó:

La administración tributaria y la jurisdicción no han elaborado una verdadera teoría que conceptualice las sanciones tributarias a partir de criterios de antijuridicidad material, culpabilidad, no autoincriminación, causales de justificación y de exclusión de responsabilidad, y demás principios del derecho penal. (p. 170)

[...] resulta preocupante que la DIAN y el Consejo de Estado aún acudan a interpretaciones formalistas de las normas sancionatorias para atribuir responsabilidades en función del simple incumplimiento del deber legal. (p. 170)

2.3.2 *La Lesión al Bien Jurídico Tutelado en Materia Tributaria*

De acuerdo con Parra (2013), Pinzón (2017) y Galvis (2019), la valoración del aspecto subjetivo, en correspondencia con el daño causado por el administrado, dados los propósitos determinados por la administración tributaria, procede como un aspecto de exclusión de responsabilidad. Esto se debe a que no todo hecho provoca una afectación a un bien jurídico; De hecho, la afectación puede ser jurídicamente irrelevante. Por lo tanto, el castigo, incluso desde el punto de vista tributario, pretende reparar el daño generado, puesto que el poder de la administración tributaria no puede circunscribirse al punto de empobrecer al infractor sobre su capacidad económica sin que haya una vinculación de causalidad, proporcionalidad y necesidad en armonía con daño causado.

En suma, las infracciones no pueden instituir un elemento de recaudo, esto implica que la administración tributaria tendría no solo la carga de la prueba, sino también la de precisar la presencia de culpa y el daño provocado por la administración tributaria. En efecto, puede ser eficiente en un sistema sancionatorio una sanción “automática” presumiendo la culpa, pero no puede entenderse este sistema ajustado a la estructura de principios y garantías constitucionales de la cual el Estado es garante.

2.4 De los Hechos Objetivos y Subjetivos a Efecto de Establecer un Hecho Sancionatorio Tributario

2.4.1 *Principio de Tipicidad*

No se debate que actualmente la administración tributaria ha respetado el principio de tipicidad, según la base de que los castigos impuestos en las actuaciones siempre corresponden a un hecho subsumido a una norma plenamente individualizada, es decir, en

presencia de un hecho, ya sea de acción u omisión, los actos administrativos se refieren a un castigo establecido por la ley. Desde la perspectiva judicial, no existe discusión sobre el juicio realizado en presencia de este principio.

Sin embargo, en cuanto a la taxatividad y tipicidad objetiva en el derecho tributario y los pobres eximentes de responsabilidad determinados por la legislación colombiana en materia tributaria, resulta evidente que están contra los principios de “inimputabilidad” tributaria y de “no culpabilidad” (Ruiz, 2004). En esta medida, cabe preguntarse acerca del grado de legitimidad de los actos administrativos derivados en relación con la presunción de culpa sin motivación y la nulo expansión probatoria por parte del Estado en presencia de una circunstancia atributiva de responsabilidad objetiva por la aparición de una norma y un hecho que se subsume sin contemplación. Precisamente, ese asunto de subsunción se puede observar precisado a la legalidad; sin embargo, esto no se podría entender constitucionalmente en la medida en que adolecería de una carga motivacional que haga valer el debido proceso, que es que el infractor pueda entender cómo afectó su conducta a la administración de justicia o al mismo Estado.

2.4.2 Sobre la Responsabilidad en Materia Tributaria

Respecto con la responsabilidad del sujeto infractor en el derecho sancionador tributario, se evidencia que no presenta los cimientos de la responsabilidad civil, dado que se yergue de la ley y su fundamento es la “garantía del pago de la deuda tributaria”, respecto de la cual encuentra garantía en el patrimonio del contribuyente, según Torres (2009). No obstante, resulta evidente que la responsabilidad en la infracción tributaria es distinta o, por lo menos, tienen matices distintos, porque una infracción tributaria no necesariamente pone en peligro el pago de un tributo o financiación o viabilidad económica del Estado, como es el ejemplo

de sanciones por errores de forma, de información o incluso de presentación de declaraciones extemporáneas. Estas infracciones tienen génesis que pueden examinarse a partir del mismo propósito de la sanción tributaria, teniendo en cuenta los fines del Estado y los derechos de los asociados.

En relación con la garantía patrimonial del infractor, de acuerdo con Torres (2009), resultaría indispensable una “dogmática” que posibilite modular de manera teórica las circunstancias propuestas arriba, con el fin de ahondar sobre los distintos conceptos asociados a la responsabilidad, como el “enriquecimiento sin justa causa” del Estado o el “incremento del patrimonio” del Estado en ausencia de daño o causa que lo indemnice, o el “lucro cesante” o “daño emergente”, igualmente en ausencia de causa o daño indemnizable.

En esa medida, lo que resulta importante acerca de la coacción en cuanto al castigo de un ilícito administrativo en materia tributaria estaría relacionada con la justificación del aumento patrimonial del Estado con el cobro de sanciones cuando las situaciones que envuelven las penalidades no tienen razón en la culpabilidad del infractor y se han perjudicado los derechos y garantías, como el debido proceso, así como se ha invadido el ámbito a la dignidad humana, es decir, cuando no se ha valorado la conducta del sujeto infractor.

2.5 Seguridad Jurídica

Según Herrarte (2018) y Gallardo y Ureta (2019), la violación de los principios constitucionales da origen a la fragmentación de la “seguridad jurídica”. Por lo tanto, la falta de aplicación de principios constitucionales “distorsiona” la confianza del contribuyente de que se le juzgará no solo conforme a normas preexistentes, sino al aplicar los principios, los valores y las garantías constitucionales. De hecho, cuando el administrado es juzgado por encima de aspectos como la culpa, el daño y el error, como se da al acusar responsabilidad

por la sola ocurrencia de un hecho, supone que se condenó por anticipado por el simple hecho de que existe la ley, esto vulnera los principios como la buena fe. En este contexto, el asociado puede sentir desconfianza en el sistema jurídico, debido a que no puede prever situaciones que se pueden presentar en la vida de un contribuyente, como el cambio de una norma, el error en una interpretación que no comparta ni la administración de impuestos ni el juez, o que no considere razonable. Así, la presunción de culpabilidad sin pruebas supone una sanción anticipada.

Sobre esto, Gallardo y Ureta (2019), en concordancia la garantía de seguridad jurídica, señalaron lo siguiente:

[...] una violación de principios constitucionales en materia tributaria afectando la garantía de seguridad jurídica en tanto que la ley. Aduanera establece una sanción que puede replicarse hasta por seis veces sobre el mismo hecho las reglas y principios que encierra cada precepto, de esta manera en aquellas normas de índole tributaria deben estar presentes los principios constitucionales en materia tributaria o la ausencia de un sistema de sanciones e infracciones acorde con los principios constitucionales en materia tributaria, distorsiona el rol de la propia sanción. (p. 115)

2.6 Del Debido Proceso

El debido proceso es un derecho fundamental con ciertas garantías expuestas en el ordenamiento jurídico, lo que pretende proteger al sujeto incurso en un proceso judicial o administrativo, para que sus derechos sean respetados y se logre la administración de la justicia por parte de las autoridades competentes (Galvis, 2019).¹²

¹² Corte Constitucional. Colombia. Providencia C-341/14.

Ahora bien, esta garantía constitucional no solo se aplica a actuaciones en materia contenciosa, sino también frente a los funcionarios públicos y los distintos entes administrativos, de manera que el debido proceso se convierte en el límite legal e institucional dentro del cual el Estado ejerce el *ius puniendi* con la posibilidad de restringir la libertad y afectar los bienes de las personas mediante la aplicación de sanciones (Galvis, 2019). En efecto, el constituyente de 1991 lo concibió como un derecho fundamental de aplicación inmediata.

Las situaciones anteriormente relacionadas aluden a la estructura del derecho de defensa, considerado como postulado fundamental al momento de amparar el debido proceso visto como la potestad de defenderse de acuerdo con el artículo 29 de la Constitución Política. A pesar de ser concretas, hacen parte del englobado normativo de la igualdad ante el derecho, los tribunales y las autoridades públicas, por lo tanto, conforman las denominadas “garantías procesales”. Lo anterior halla como punto de partida que toda persona encuentre protección o sea amparada en los respectivos procesos judiciales y/o administrativos, donde pueda entender los postulados en los que se basa su determinación, así como que pueda controvertirlos previamente a conocer el fallo final e impugnarlo, en un juicio justo que posibilite que el postulado constitucional pueda ser ejercido, incluyendo sus garantías.

De esta forma, las acciones administrativas y judiciales se ejecutan para cumplir con el Artículo 29 de la Constitución¹³, el que indica el deber de llevar a cabo un proceso de conformidad con los preceptos constitucionales y legales sustentados en la garantía de los derechos humanos y la justicia. Así, el debido proceso administrativo son las condiciones establecidas por la ley a la administración, para salvaguardar los derechos constitucionales del sujeto.

Hasta aquí, es pertinente estudiar la perspectiva en lo dictaminado por el artículo 29 constitucional en el concepto de responsabilidad jurídica, así como conocer qué se entiende por responsabilidad objetiva y subjetiva.

En una primera medida, la responsabilidad se ha definido como el resultado jurídico proveniente de la violación de una ley, un contrato o reglamento. Cabe señalar que la responsabilidad jurídica se produce a través de sus actos, puesto que, con el deber de actuar ceñido al derecho, no lo hacen (Restrepo, 2008). En tal marco, en el derecho, es responsable el imputable o inimputable, de manera activa, omisiva, dolosa, culposa, cuando los actos previstos son materializados como ilícitos, lo que transgrede un bien jurídicamente tutelado. La culpa implica la culpa dolosa y la culpa culposa, lo que identifica el hecho doloso como ilícito y el hecho culposo como cuasidelito.

¹³ Según la Constitución Política de Colombia (1991): “Artículo 29. El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a ley que es preexistente al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la providencia Condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso”.

Por otro lado, la culpa se define como el olvido del deber de cuidado. Lo anterior significa el error en el comportamiento que no tiene en cuenta la prudencia y la diligencia del deber proceder, estando en las mismas condiciones de quien la cometió, como se puede observar en el artículo 23 del Código citado¹⁴. La anterior se dispone cuando se actúa con imprudencia¹⁵, negligencia¹⁶, impericia¹⁷ y cuando se vulnera el reglamento. Lo último se presenta de manera aislada o en compañía a cualquiera de las anteriores. Sobre esto, la Corte Suprema de Justicia (CSJ) mantuvo que la culpa se produce en el caso en el cual el agente, procediendo con desidia o impericia, ocasiona un peligro que se resume en la actuación de una consecuencia típica que siendo resultado predecible de su actuar no previó o, al hacerlo consideró, de manera errada, evitar.

Aunque es sabido que la normatividad tributaria, en el ámbito sancionatorio, no posee con un marco normativo donde se instituyan dichos principios y reglas directamente adaptables a la asignación de castigos, también es sabido que los principios, valores y garantías constitucionales son ajustables a cualquier accionar de las autoridades administrativas en materia tributaria y de aplicación obligatoria para los Jueces. En esa medida, el debido proceso, en concordancia con la aplicación de estos principios y reglas constitucionales, podría parcialmente evitar el automatismo en la aplicación de las sanciones tributarias.

¹⁴ Artículo 23. Culpa. El comportamiento es culposo cuando sucede por una infracción al deber objetivo de cuidado y esto pudo ser evitado.

¹⁵ Falta de prudencia; omisión de la diligencia exigible. Actúa con ligereza sin reflexionar.

¹⁶ Descuido, falta de cuidado; falta de aplicación. La persona cree poder evitar algo, pero no lo hace.

¹⁷ Falta de pericia, es decir, cuando se carece de experiencia, práctica o habilidad en un asunto específico. En otras palabras, una persona no sabe hacer algo, lo hace y lo hace mal.

Ahora bien, es importante destacar que lo anterior no debe centrarse exclusivamente en instituir aspectos que pudieran brindar instrumentos para la aplicación o no de una sanción por parte de la administración; es decir, se trata de justicia. Por tal motivo, no solo se trata de evitar la instrumentalización y la automaticidad en la adaptabilidad de castigos, sino proporcionar aplicabilidad a un régimen sancionatorio que interactúe con la realidad del infractor. En otras palabras, no basta la aplicación teórica de elementos como los establecidos, porque esto equivale a obviar los castigos tienen, por lo general, consecuencias económicas. En esa medida, es inexorable precisar si el derecho brinda un modo de balancear la necesidad del ejercicio del poder punitivo del Estado y la aflicción que puede sufrir el infractor en presencia de un ilícito administrativo en materia tributaria.

Capítulo III

De los Elementos Moderadores de la Acción Sancionatoria en Infracción

Administrativa de Carácter Tributario

La responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria lleva a la transgresión de los derechos primordiales de los sujetos infractores, pues no es viable, de manera constitucional, conjeturar la culpa de estos sin vulnerar principios como el de la dignidad humana, la presunción de inocencia, la buena fe, entre otros. Teniendo en cuenta esto, en este capítulo se analiza qué circunstancias pueden sofrenar las situaciones descritas en los capítulos previos.

3.1 El Derecho Económico en la Evaluación de Eximentes de Responsabilidad

Se propone si los vínculos existentes en relación con los conceptos del derecho económico pueden proceder como moderadoras en el ejercicio del debido proceso a la hora de asignar castigos administrativos en materia tributaria. Así, la aplicabilidad de estos conceptos podría enmendar fallos acaecidos como consecuencia de una conducta generalizada de obligación de sanciones de tipo objetivo o del establecimiento de normas sancionatorias en materia tributaria automáticas. Es sabido que no transcurre desapercibido para el mercado, los inversionistas o empresarios, el automatismo en la imposición de las sanciones por parte de la entidad tributaria, si se observa desde una perspectiva lógica como complemento a lo dicho sobre seguridad jurídica y lo que actualmente se reconoce como “riesgo país”.

De hecho, la asignación de un castigo de tipo tributario podría vulnerar el equilibrio económico de la empresa o incluso acabarla. A largo plazo, las consecuencias, entre muchas otras, son la pérdida de empleos y una menor recaudación para el sostenimiento del Estado. En esa medida, la imposición objetiva de responsabilidad tributaria por la sola presencia de un hecho podría provocar como consecuencia la pena de muerte de una empresa, es decir, su exterminio o liquidación. Sobre este particular, es importante reflexionar, desde lo económico, qué sería más eficiente y tendría menos costos, la flexibilización del sistema sancionatorio o exterminar a un contribuyente con una sanción confiscatoria. Sobre esto, se deriva otra reflexión, ¿acaso un castigo confiscatorio no menoscaba la capacidad contributiva del sujeto infractor?

En integridad con lo anterior, desde la perspectiva del análisis económico del derecho, es ineludible examinar una institución jurídica en materia de sanciones administrativas tributarias para que pueda emplearse a temas específicos no sin antes tener en circunspección los fines legítimos del establecimiento de castigos, el cual debe ser preventivo; pero descuidar los efectos de estas restricciones. Así, es significativo lo planteado por Cabrera (2006), quien resaltó el rol del juez como dinamizador con el derecho y la práctica de pruebas como mecanismo eficiente en lo atinente al análisis económico del derecho en el proceso de flexibilización de las reglas jurídicas.

En esa medida, la propuesta integral responde a una teoría integradora entre conceptos como la culpa, el daño, el error y la proporcionalidad (capacidad contributiva), esto crea excluyentes de responsabilidad constitucional y legal, bajo estricto respeto al debido proceso como mecanismo para prevenir la automatización en la asignación de castigos tributarios de génesis objetiva, especialmente al impedir que las sanciones sean confiscatorias y se vulneren derechos fundamentales del sancionado.

3.1.1 Del Principio de Proporcionalidad

Se ha dicho que el establecimiento de sanciones por virtud de la ley se origina en la libertad que tiene el legislados para configurar sus decisiones. Sin embargo, tiene “límites” determinados por la Constitución Política. Por ello, es un fundamento limitador de esta facultad legislativa el de progresividad o, en otras palabras, el de proporcionalidad (Mejía, 2011). Esto significa que las medidas vinculadas a la imposición de castigos tienen que estar cimentados en la lógica y proporcionarlas a las situaciones en las que puedan ser aplicables, adecuándose dentro de los preceptos axiológicos que rigen el Estado social de derecho colombiano. Es interesante que, dentro de la exposición de motivos de las normas tributarias colombianas de carácter sancionatorio, es prácticamente ilusorio un llamado sobre la proporcionalidad. Sin embargo, hay que aceptar objetivamente que se han determinado criterios de lesividad, aunque desarrollados al amparo de un esquema sancionatorio en el que se presume la culpa en las normas de carácter tributario.

En este contexto, la “libre configuración legislativa” tiene el deber de respetar los “límites” que señala la Constitución y los tratados de derechos humanos. Asimismo, la Corte Constitucional colombiana indicó que la libertad legislativa debe estar en correspondencia con regulaciones legales razonables y proporcionales. Por ello, no es absoluta la discrecionalidad legislativa para establecer las sanciones en el ámbito normativo, es decir, debe ser de conformidad con los preceptos “axiológicos y sustanciales” que rigen el Estado social de derecho de Colombia, como los derechos fundamentales de los sujetos¹⁸.

¹⁸ Corte Constitucional, sentencias C-934 (2013), C-636 (2009) y C-741 (2003).

El principio de proporcionalidad tiene el propósito de brindar racionalidad, predictibilidad y legitimidad a la decisión que toma el juez, lo que se conforma por la idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad, para identificar si una medida sometida a estudio es pertinente para un fin particular.

Este principio evalúa el nivel de moderación de adecuación de las conductas de la administración pública a los propósitos del Estado, lo que evidencia los derechos fundamentales comprometidos en la actuación. De igual manera, está encaminado a restringirla cuando perjudica un derecho fundamental. “El principio de proporcionalidad busca que la medida no solo tenga fundamento legal, sino que sea aplicada de tal manera que los intereses jurídicos de otras personas o grupos no se vean afectados” (Corte Constitucional, Sentencia C-022 de 1996, num. 6.3.3).

Pese a que el principio de proporcionalidad se ha tenido en cuenta por la jurisprudencia constitucional, así como el valioso arrojó por proporcionarle un andamiaje estructural y autonomía propia en el ordenamiento jurídico nacional, “carece hoy en día de una construcción que articule el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo sancionador, y más concretamente en el derecho tributario sancionador” (Guzmán, 2017, p. 84).

No es posible obviar que el principio de proporcionalidad se ejecuta sobre actividades discrecionales. Respecto con el postulado de legalidad, las acciones tributarias de la administración se sustentan en normatividad de competencia para un procedimiento tributario óptimo. Para Guzmán (2017), se podría considerar que la actuación de la administración, con una normatividad rigurosa, traslada el principio de proporcionalidad de esta actuación hacia las normas de cobertura reguladoras del proceso.

En lo relativo con las normas de los hechos que se sancionan y su consecuencia jurídica (sanción), es difícil utilizar la premisa de proporcionalidad a la restringida discrecionalidad administrativa. Por lo tanto, el legislador ha ejecutado un juicio de proporcionalidad al establecer sanciones imponibles para infracciones tributarias particulares, así, el legislador realiza la evaluación de la proporcionalidad. Pese a ello, en la práctica de la facultad sancionadora, se puede utilizar el principio de proporcionalidad para el acto de administración, de conformidad con causales de responsabilidad y antijuridicidad del acto; en algunas situaciones, no se expresa la facultad sancionatoria, lo que genera la discrecionalidad de la administración.

En ese sentido, y en consonancia con lo aseverado por Guzmán (2017), la proporcionalidad posee su verdadero entorno y campo de aplicación en el derecho administrativo sancionador, puesto que, aunque la administración puede contradecir un control de proporcionalidad en sus actuaciones reglamentarias, el ambiente natural del principio, donde hallará fricciones con los derechos fundamentales, es el de la actividad administrativa. Por lo tanto, la administración despliega sus competitividades y emplea de manera individual sus disposiciones, de ahí que los actos administrativos pueden manifestarse desproporcionados ante el ordenamiento, siendo así susceptibles de impugnación. En ese sentido, Guzmán (2017) argumentó que en la proporcionalidad de los actos de la administración se requieren tres aspectos: un acto administrativo, un derecho fundamental y una norma habilitante que genere legitimidad a la actuación administrativa.

Al analizar la aplicabilidad de los elementos expuestos, se halló que estos se reflejan en la práctica de la potestad sancionadora, donde la presunción de inocencia y los argumentos de la jurisprudencia constitucional son principios fundamentales.

En tal marco, la proposición de proporcionalidad está conformada por idoneidad, necesidad y proporcionalidad. Respecto con el juicio de idoneidad, debe tenerse en cuenta los fines legítimos de la conducta de la administración tributaria, lo que se centra en lograr el recaudo del impuesto para dicho fin legítimo, lo que supone criterios de disuasión por la solidez de las sanciones. Por su parte, la necesidad de la medida implica la actuación de la administración, quien ejecuta procesos no tan invasivos de los derechos, para el respeto del sujeto, así, ante una causal que lo exime de responsabilidad, el individuo debe comprobar que la sanción no es pertinente para el fin que se pretende.

3.1.2 Límites de Prohibición en Exceso

Del principio de proporcionalidad se desprende el postulado de “prohibición de exceso”, como lo estableció Fernández (1994). Este muy frecuentado en el derecho económico en otras latitudes. De acuerdo con Kluth (1998), este principio trata de “garantizar la justicia” en cuanto a la “pérdida de eficacia” de las normas jurídicas y aborda la inseguridad jurídica mencionada anteriormente en este escrito. La “prohibición de exceso” implica prohibiciones “no totales” de la intervención del Estado y “la anulación parcial de los actos administrativos”, exigiendo un “criterio de ponderación” que debe asumir la administración “expresamente” en su motivación. Este principio se desarrolla en el sentido de que la intervención del Estado debe ser lo menos gravosa posible respecto al fin perseguido y “los medios adoptados para su consecución” (Kluth, 1998, p. 228).

En línea con lo anterior, Ruiz (2004) manifestó lo siguiente:

En este sentido, la visión de las legislaciones en cuanto que toda omisión genera un daño y por eso debe castigarse, es incorrecta como se demostrará, y tremendamente nociva para la realidad económica y jurídica de los países, así como contradictoria a

los principios formulados desde las legislaciones como el de “equidad”, “capacidad contributiva” o “progresividad”. Adicionalmente, la premisa infringe el principio de la “buena fe” como “variante de la presunción de inocencia” la cual se presume según las legislaciones de los países. (p. 99)

En suma, adoptar un “criterio de ponderación” asumido directamente por la administración o judicialmente expresado en su motivación, modera la actuación hacia el administrado.

3.2 La Carga de la Prueba como Elemento Necesario para Determinar la Capacidad Contributiva del Sujeto Sancionado

Una exposición que se considera válida y necesaria para graduar la aplicación de una regla sancionatoria está relacionada con la carga de la prueba para evidenciar la capacidad contributiva del contribuyente, como elemento graduador de la pena e incluso como eximente de responsabilidad.

Esta herramienta prevendría la aplicación automática de un castigo sobre las posibilidades del infractor. Esto, debido a que una infracción administrativa en materia tributaria no tiene que exceder la capacidad del contribuyente, puesto que esto significaría afectar el esquema mismo de viabilidad del Estado. De otra forma, es importante indicar que, para el mantenimiento del Estado, es preciso preservar su estructura que lo hace hacedero, es decir, la empresa, el empleo, entre otros factores que se estarían colocando en peligro con la aplicación objetiva de una norma sancionatoria. Al respecto, Sanchís (1982) indicó lo siguiente:

Cabría, si se quiere, mantener un reducido catálogo de infracciones administrativas. Algunas protectoras del orden general, pero muy livianas y relativas a cuestiones de menor importancia. La administración asumiese la carga de probar los graves perjuicios que para el bien público se derivarían de la no suspensión. (pp. 120-121)

En esa medida, la administración tributaria y los jueces están en la obligación de proceder de manera armónica con la aplicación de los principios y valores constitucionales; en efecto, estos deben prevenir el establecimiento de una carga insostenible para el sancionado desde su capacidad económica.

3.3 Dogmática Sancionatoria Desde el Principio de Tipicidad

Aunque las normas en materia sancionatoria tributaria adolecen de una dogmática propia establecida por el legislador para su aplicación directa, también es sabido que los principios, valores y garantías en la Constitución Política se completan como supletorios. Por esta razón, la colocación de las normas en materia sancionatoria implica, en todos los casos, cumplir con cargas elementales por parte de la administración tributaria en atención al debido proceso. En esa medida, más allá de comprobar la efectividad o la ocurrencia de un hecho vinculado a una infracción tributaria, se debe verificar la culpa y el daño a la administración pública. Sobre esto, Merlano (2008) indicó:

No obstante, la jurisprudencia y la doctrina han reconocido la existencia de dichos principios, y conciben el ilícito administrativo también como una conducta típica, antijurídica y culpable.

[...] nos permite llegar a la aceptación de la aplicación de la analogía *in bonam partem*, así como a evidenciar la existencia de una identidad ontológica sustancial

entre delitos e infracciones administrativas, como presupuesto indispensable para la aplicación analógica de la ley. (p. 358)

La Corte Constitucional, en la providencia C-827/01, estableció que los principios que hacen parte del sistema sancionador son: legalidad, donde las sanciones deben incluirse en la ley; tipicidad, lo que implica el requerimiento de descripción determinada por la norma productora de las prevaricaciones y ordenanzas, y el contenido de las sanciones; la prescripción, conforme con la providencia C-091/18, crea o extingue derechos, lo que se debe al paso del tiempo o la inacción del sujeto, quienes no pueden depender, indefinidamente, de la ejecución de los instrumentos sancionatorios (Restrepo y Nieto, 2017). Igualmente, existen principios respecto con la aplicación de este sistema, como el principio de favorabilidad gestionado por la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁹.

Los principios señalados que dictamina la Constitución Política y desarrolla la ley, también tienen cimiento bajo normas de carácter internacional que incorporan el bloque de constitucionalidad, concertados en el artículo 93 de la Carta Política. Para ilustrar, los artículos 10 y 11 de la Declaración Universal de Derechos Humanos; artículos XVIII y XXVI de la Declaración Americana de Derechos y Deberes del Hombre; artículos 14 y 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos; y el artículo 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos. En esa medida, el *ius puniendi* del Estado “se ha venido planteando, en su unidad, especialmente en lo que a principios se refiere, sin afectar su manifestación dual con la necesaria modulación que en cada campo adquieren los principios que le son propios” (Merlano, 2017, p. 30).

¹⁹ Véase la providencia 8570 del 13 de marzo de 1998, Consejo de Estado, Sección Cuarta, C. P. Germán Ayala Mantilla.

En este contexto, existe un debate de tipo doctrinario y jurisprudencial en torno a la unidad del *ius puniendi* que ha provocado varios postulados sobre la independencia de cada expresión de esta facultad, integrando sus semejanzas y diferencias, proponiendo una visión conjunta, particularmente respecto a los principios, o de lo contrario, separada, atribuyéndole a autonomía a cada uno. Bajo esta perspectiva, Merlano (2017) señala que, en relación con esta última corriente, se encuentran dos exponentes. En primer lugar, Nieto (2005) desarrolló un estudio del derecho administrativo sancionador desde la óptica propia del derecho administrativo sancionador y público en general. En segundo lugar, Merkl (2004) consideró el derecho administrativo sancionador como un derecho administrativo sancionador administrativo, complementario del derecho penal jurisdiccional.

Así, la jurisprudencia de la Corte Constitucional identificó la aplicabilidad de principios del derecho penal en el contexto del derecho administrativo sancionador de la administración. Por ello, en la providencia T-145 de 1993, indicó que el Constituyente de Colombia estableció el derecho al debido proceso en lo judicial y administrativo cuando se aplican sanciones, lo que se relaciona con la facultad punitiva del Estado, con principios que garanticen un beneficio a los ciudadanos. Asimismo, el principio de legalidad posee doble garantía, el establecimiento previo de mandatos jurídicos y la seguridad jurídica de la práctica de ello, en este sentido, los principios constitucionales del debido proceso son fundamentales y debe respetarse su legalidad y tipicidad.

Solo el legislador está constitucionalmente facultado para gestionar este principio, establecer sanciones o los respectivos procedimientos administrativos, con el propósito de amparar la libertad de los administrados, la arbitrariedad judicial y administrativa por medio del señalamiento legal previo de las penas aplicables. En este sentido, la doctrina y la jurisprudencia esbozaron que el derecho administrativo sancionador no tiene la misma

rigurosidad en el derecho penal, por ello, la conducta que se sanciona no debe interpretarse ambiguamente, para garantizar el derecho al debido proceso evidenciado en el Artículo 29 de la Carta Política.

Resulta indudable que la premisa de legalidad requiere que las sanciones estén definidas a la hora de cometer la infracción; es decir, el sujeto que realiza una conducta cuestionable prohibida por la ley, cuya consecuencia sea una sanción administrativa, debe conocer previamente cuál es el castigo que supone su proceder. Lo anterior no puede estar a la deriva de la definición posterior de quien lo impone, dado que, de ser así, se excluye la garantía contra de la arbitrariedad. En esa medida, la Corte Constitucional, en providencia C-921 de 2001, afirmó:

El principio de legalidad, como parte integrante del debido proceso, está consagrado en el artículo 29 del Estatuto Superior, en estos términos: nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio. La Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 9º, 10 y 11) y el Pacto de Derechos Civiles y Políticos (arts. 9-3-4, 14 y 15) lo incluye entre las garantías y derechos de todo procesado. (num. 5)

Este principio gestiona las actuaciones judiciales y administrativas, lo que se conforma por el principio de reserva legal y el de tipicidad. Solo el legislador puede establecer hechos transgresores de tipo delictivo, contravencional o correccional, determinar condenas para restringir la libertad por medio de proceso penales o administrativo, igualmente, el legislador debe describir la conducta que concibe como ilegal o ilícita, por lo que es competente para imponer el castigo.

Por su parte, el Consejo de Estado sitúa el principio de legalidad en el contexto de la configuración normativa de presupuestos, requisitos y condiciones pertinentes para la práctica de la facultad sancionadora de la administración, con el derecho al debido proceso. Así, en providencia 2500-23-27-000-2006-0046-01 del 09 de diciembre de 2013, el Consejo de Estado, Sección Cuarta²⁰, esbozó que el postulado de legalidad lleva a una triple exigencia para el ámbito administrativo sancionatorio:

(i) que el señalamiento de la sanción sea hecho directamente por el legislador, a quien le corresponde crear, modificar o suprimir los tipos penales y establecer, modificar o suprimir sanciones; (ii) que este señalamiento sea previo al momento de la comisión del ilícito y también al acto que determina la imposición de la sanción, salvo en el caso de que la ley no vigente al momento de ocurrir el hecho sancionado sea más favorable de aquella regente al momento de la infracción sancionada; (iii) que la sanción se determine no solo previamente, sino también plenamente, es decir, que sea determinada y no determinable. Obviamente, esto no impide que el legislador diseñe mecanismos que permitan la gradación de la sanción, como el señalamiento de topes máximos o mínimos.

Esto asegura un contenido mínimo de certeza y seguridad jurídica, dado que la precedencia de una ley involucra que la arbitrariedad y discrecionalidad en materia sancionadora son sustituidas por el cabal sometimiento a lo prevenido en una norma jurídica. Sin embargo, como lo afirmaron Restrepo y Nieto (2017), el contenido de estos principios no encierra un alcance absoluto por la variedad de comportamientos que se muestran en la realidad e impiden la descripción minuciosa de prácticas. Por lo tanto, no se presenta una

²⁰ Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

violación a este principio si el legislador indica solamente los elementos básicos para delimitar la prohibición. En consecuencia, se admite el uso de conceptos “indeterminados” en el derecho administrativo sancionador, en la medida en que estos sean evidentemente determinables razonablemente y con clara delimitación de su respectivo alcance, dado que la normatividad y los postulados técnicos, lógicos y empíricos son necesarios para prever con precisión las conductas prohibidas y sujetas a infracción.

En este contexto, si el criterio es a tal punto abierto, que no es posible determinarlo bajo parámetros racionales, tales conceptos obviarían el principio de legalidad. Según la Corte Constitucional (2003), “la definición del comportamiento prohibido queda abandonada a la discrecionalidad de las autoridades administrativas, que valoran y sancionan libremente la conducta sin referentes normativos precisos” (Corte Constitucional, C-530 de 2003, num.).

Respecto con el principio de tipicidad, el legislador debe describir la conducta que concibe como ilegal o ilícita, por lo que es competente para imponer el castigo (Corte Constitucional, Sentencia C-921 de 2001).

De esta forma, en providencia C-030 de 2012, la Corte indicó que el principio de tipicidad implica la existencia de una ley previa que establezca la conducta a sancionar y la precisión para ello, lo que sigue a la normativa al incluir el grado de culpa, la intensidad de la conducta, entre otros aspectos.

Aunque la tipicidad suple el derecho al debido proceso en todo accionar administrativo, “no es demandable en este campo el mismo grado de rigurosidad que se exige en materia penal” (Restrepo y Nieto, 2017, p. 46). La naturaleza de las normas, los bienes protegidos, la clase de conductas que se reprimen, la finalidad de la sanción y la participación de normas complementarias son, entre otros, aspectos que categorizan la variedad en el valor

de severidad que consigue el principio en cada materia. Sobre el particular, la Corte Constitucional, en providencia C-595/10, manifestó:

En virtud del principio de tipicidad, que tiene también una aplicación más flexible en materia administrativa, el legislador debe establecer expresamente los elementos fundamentales del tipo, lo que implica que se efectúe: (i) la descripción de la conducta o del comportamiento que da lugar a la aplicación de la sanción; (ii) la determinación de la sanción, lo que implica la descripción de todos los aspectos relativos a ella, esto es, el tipo de sanción a imponer, el término o la cuantía de la misma, la autoridad competente para aplicarla; y (iii) el procedimiento que debe seguirse para proceder a su imposición. También ha de señalarse que, a la tipificación en el derecho sancionatorio de la administración, el sistema le impone recurrir a la prohibición, a la advertencia, al deber, etc., para seguidamente establecer la sanción. (num. 5.5)

En tal marco, la Corte, en providencia C-099 de 2003, planteó que no se excluye el principio de tipicidad cuando el legislador engloba preceptos que no marcan al sujeto activo de la infracción en el sistema jurídico, en consideración con indultos normativos o prácticas reprochables.

Desde esta perspectiva, es pertinente una clasificación de transgresiones administrativas en normas tipo, donde se realice una descripción detallada de la práctica sancionable y su naturaleza administrativa. Por ello, “ existe una tipificación indirecta, la cual admite la presencia de un mandato, una prohibición, y otro que establece que el incumplimiento de estos será objeto de sanción” (Restrepo y Nieto, 2017, p. 47).

Por otra parte, el Consejo de Estado identificó que el principio de tipicidad es primordial para materializar la legalidad, debido a que permite efectuar los elementos pertinentes para que la administración ejecute el ejercicio de la acción sancionadora.

Igualmente, considera dos planos de empleabilidad del principio de tipicidad, uno teórico y otro práctico, los que deben tener correspondencia para proteger dicho principio. La Sección Segunda en providencia 11001-03-25-000-2009-00103-00 (1455-09) del 16 de febrero de 2012, con ponencia del consejero Víctor Hernando Alvarado Ardila, señala:

Como exigencias de este, se tiene que, en el plano teórico, la tipicidad se desenvuelve mediante la previsión explícita de los hechos constitutivos de la infracción y de sus consecuencias represivas en la norma legal; pero, en el terreno de la práctica, la anterior exigencia conlleva así mismo la imposibilidad de calificar una conducta como infracción o sancionarla si las acciones u omisiones cometidas por un sujeto no guardan perfecta similitud con las diseñadas en los tipos legales.

En este sentido, en el contexto administrativo sancionador, es preciso prescindir de la hermenéutica extensiva, analógica o inductiva, donde el análisis de los casos es fundamental, como se indica en la providencia 11001-03-25-00-2013-00117-00(0263-13), la que llamó este proceso “subsunción típica”, criterio clave en el debido proceso. Con ello, el Estado plantea los motivos por los que la conducta desconoció las disposiciones legales o reglamentarias, lo que permite estudiar la práctica y los elementos constitutivos de la infracción.

El tercer principio que compone el sistema sancionador expuesto por la Corte Constitucional en providencia C-401 de 2010 está vinculado con la precepto o la extinción del ejercicio sancionatorio, dado que los particulares no pueden estar sometidos de manera indefinida a los instrumentos de tipo sancionatorios. En esta providencia, la Corte sostuvo que la facultad sancionatoria del Estado es limitada en el tiempo, lo que en materia administrativa tributaria podría atribuirse a la prescripción. Este plazo tiene como objetivo garantizar la eficiencia de la administración.

De conformidad con la jurisprudencia constitucional, la jurisprudencia de unificación del Consejo de Estado ubica el principio de temporalidad en la prescripción a la que están sometidas las sanciones administrativas concedidas al expedir y notificar el acto sancionatorio principal y no del que resuelve recursos:

Ante las diferentes posiciones e interpretaciones que se le ha dado al tema de la prescripción de la acción sancionatoria, acerca de cuándo debe entenderse impuesta la sanción, la Sala Plena de esta Corporación con el fin de unificar jurisprudencia sostuvo mediante providencia de 29 de septiembre de 2009, que la sanción se impone de manera oportuna si dentro del término asignado para ejercer esta potestad, se expide y se notifica el acto que concluye la actuación administrativa sancionatoria, que es el acto principal o primigenio y no el que resuelve los recursos de la vía gubernativa. Asimismo, sostuvo que los actos que resuelven los recursos interpuestos en vía gubernativa contra el acto sancionatorio principal no pueden ser considerados como los que imponen la sanción porque corresponden a una etapa posterior cuyo propósito no es ya emitir el pronunciamiento que este incluye la actuación sino permitir a la administración que este sea revisado a instancias del administrado. (Consejo de Estado, Sala Contenciosa Administrativa, Sección Primera, N.º 52001-23-31-000-2003-01631-02, num.)

Por consiguiente, el acto que solventa recursos tiene el propósito que la autoridad administrativa examine una acción definitiva, donde pudo existir, excesos, errores y omisiones; por lo tanto, esta está en la facultad de corregir, sin que pueda considerarse que solo hasta entonces se ejerce la potestad sancionatoria, dado que, como se ha expuesto, el principio de temporalidad se materializa en el acto sancionatorio principal.

En definitiva, no es del todo acertado los castigos en materia tributaria se instauren en la presunción de culpa y de daño, o que estas deban ser liquidadas o autoliquidadas por la sola ocurrencia de un hecho. Aceptar lo opuesto implicaría no reconocer la existencia de principios superiores que impregnan todo el ordenamiento jurídico. En esa medida, como garantiza el debido proceso, la administración tributaria y los jueces están en la obligación de analizar cada caso en línea con los fines del Estado para aplicar o inaplicar reglas en casos particulares donde la aplicación exegética de la norma termine por violar otros derechos, valores y garantías del sujeto infractor a través de reglas de ponderación.

3.4 Del Daño como Eximente de Responsabilidad

Es sabido que, en un juicio de responsabilidad, la parte tendría la opción de salvaguardar su integridad. Por lo tanto, en concordancia con el régimen de responsabilidad, resulta realizable seleccionar múltiples caminos de exoneración. Sin embargo, como se indicó, en un régimen de responsabilidad objetiva, la mayor parte de castigos son automáticas. Sobre esto, se evidenció que solo los fundamentos constitucionales y la excepción que puedan establecer las autoridades acerca de este particular daría origen a la elaboración de causales de exoneración, como la existencia del daño.

Según Patiño (2008), “Por causal exonerativa de responsabilidad se entiende aquella causal que impide imputar determinado daño a una persona, haciendo improcedente, en consecuencia, la declaratoria de responsabilidad” (p. 376). En este contexto, el daño en términos de responsabilidad administrativa tributaria se debe definir como la afectación por una práctica a los fines de la administración tributaria, lo que argumenta la instauración de castigos so pena de generarse a favor del Estado un incremento patrimonial sin justificación.

También se mencionó que, en todos los casos, la sanción tributaria, no está en la capacidad perjudicar la capacidad económica, mucho menos la comodidad financiera del agente infractor, puesto que lo anterior perjudicaría otros objetivos relevantes del Estado, como la libertad de empresa, el empleo, la inversión y el mismo sostenimiento del Estado. Al respecto, Pinzón (2017) expresó lo siguiente:

El fundamento iusfilosófico y constitucional sobre el cual descansa la estructura del sistema tributario sancionatorio, que indica que solo puede configurarse el reproche jurídico ante la existencia de un daño, derecho administrativo sancionador debe estar limitado por una serie de principios constitucionales que blinden a los ciudadanos. (p. 106)

En otras palabras, la responsabilidad requiere como elemento esencial para causar un castigo, la determinación de la falta provocada a la administración tributaria. Esto quiere decir que el daño es un factor vinculante, no solo por el hecho de generarse, sino con un enlace causal que posibilitará imputarlo a una práctica del administrado. Resulta evidente que desde este ámbito probatorio es la misma administración la se encuentra en la potestad para determinar si, en efecto, la conducta del administrado generó un efecto negativo en los fines constitucionales estipulados de la entidad al punto de significar un castigo al patrimonio del contribuyente. Sin lo anterior, no es coherente seguir con el juicio de responsabilidad.

Respecto al nexo causal, es evidente que este es un aspecto “autónomo” del daño que no admite “presunciones”. A partir de ello, es pertinente la necesidad de la administración tributaria no solo de comprobar el daño, sino también de evidenciar que la conducta del

contribuyente la causó, incluso con la determinación de un grado de probabilidad de ocurrencia²¹.

Por último, en el punto de exoneración de responsabilidad tributaria, la prueba de las causales de exoneración, es decir, la afectación incumbe a la administración, puesto que el administrado procura conocer la afectación de la víctima, esto es, la administración tributaria, con el objetivo de que el sancionado precise su imputación.

²¹ CSJ, Sala de Casación Civil, providencia 23 de junio de 2005, expediente 058-95.

Conclusiones

- Las autoridades administrativas y judiciales deben propender por la protección de los derechos de los contribuyentes, incluso en un marco de incumplimiento de obligaciones tributarias.
- Los aspectos de la responsabilidad en el derecho sancionador tributario por contravenciones deben examinarse antes de aplicar un castigo por parte de la autoridad tributaria.
- Determinar las fronteras de la responsabilidad tributaria en el panorama del no cumplimiento de obligaciones tributarias, esto es esencial para no violar los derechos de los administrados.
- Los diferentes eximentes de responsabilidad tributaria por trasgresiones culposas vinculadas a las contravenciones en el no cumplimiento de las obligaciones tributarias tienen que aplicarse para todo tipo de sanciones.
- La determinación de las prácticas en contravenciones desde la visión del no cumplimiento de obligaciones es una base sobre la cual deben elaborarse los actos administrativos sancionatorios.
- La teoría del daño como determinante de las sanciones debe ser un principio sobre el cual se funden los actos administrativos.
- El aumento patrimonial del Estado sin justificación en una dogmática es improcedente constitucionalmente.
- La carga de la prueba en los eventos de incumplimiento de obligaciones tributarias en contravenciones y su inversión es fundamento de la aplicación de sanciones.

- Al establecer una sanción, el principio de proporcionalidad se requiere para no provocar una sanción al contribuyente opuesto a los postulados y garantías constitucionales.
- El debido proceso, en asociación con la acogida de una dogmática sancionatoria de origen legal, es vital para no infringir los derechos de los administrados.
- La proporcionalidad y la capacidad contributiva son elementos fundamentales para el establecimiento y la moderación de las sanciones tributarias.

Referencias

- Agosto, W. (2017). *El ABC del sistema tributario argentino. CIPPEC: documentos de políticas públicas-Programa de política fiscal*.
<https://www.cippec.org/wpcontent/uploads/2017/08/188-DPP-ADE-El-ABC-del-sistema-tributario-argentinoJulio-2017.pdf>
- Alexy, R. (1997). *Los principios como mandato de optimización*. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Cabrera, J. T. (2006). Introducción al análisis económico del derecho y su aproximación al sistema jurídico colombiano. *Revista Republicana*, (1), 67-82.
- Calderón, C. L. F., & Amaya, D. C. S. (2012). Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. *Criterio libre*, 10(16), 293-316.
- Congreso de la República de Colombia. (1873). Ley 106 de 13 de junio de 1873 [Código Fiscal]. Bogotá, Colombia.
- Congreso de la República de Colombia. (1986). Ley 75 de 23 de diciembre de 1986 [Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. 23 de diciembre de 1986]. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2011). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Proceso 01631. C.P. Marco Antonio Velilla, octubre 27 de 2011. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2012). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Proceso 00103. C.P. Víctor Hernando Alvarado, febrero 16 de 2012. Bogotá, Colombia.

- Consejo de Estado. (2013). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Proceso 26076. C.P. Enrique de Jesús Gil, junio 13 de 2013. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2013). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 18726. C.P. Carmen Teresa Ortiz, diciembre 9 de 2013. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2016). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Proceso 00260. C.P. Carmel Perdomo Cuéter, agosto 25 de 2016. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2018). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 23403. C.P. Milton Chávez García, diciembre 12 de 2018. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2019). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20062. C.P. Jorge Octavio Ramírez, junio 12 de 2019. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2019). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 20263. C.P. Milton Chávez García, octubre 30 de 2019. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2019). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Proceso 22530. C.P. Jorge Octavio Ramírez, noviembre 14 de 2019. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2020). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 23461. C.P. Milton Chávez García, febrero 26 de 2020. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2020). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 22670. C.P. Julio Roberto Piza, abril 29 de 2020. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2020). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Proceso 21802, C.P. Julio Roberto Piza, abril 29 de 2020. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2020). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso 24266. C.P. Stella Jeannette Carvajal, octubre 29 de 2020. Bogotá, Colombia.
- Consejo de Estado. (2020). Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Quinta. Proceso 04254. C.P. Carlos Enrique Moreno, noviembre 2 de 2021. Bogotá, Colombia.

- Constitución Política de Colombia. (1991). Legis.
- Cordero, E. (2012). El derecho administrativo sancionador y su relación con el Derecho penal. *Revista de Derecho*, (25), 131-157. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-09502012000200006>.
- Cordero, E. (2014). Los principios que rigen la potestad sancionadora de la Administración en el derecho chileno. *Revista de Derecho* (Valparaíso), (42), 399-439. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-68512014000100012>
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1993). Providencia T-145 de 1993. M. P. Eduardo Cifuentes-Muñoz.: abril 21 de 1993. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1993). Providencia T-549-93 de 1993. M. P V. Naranjo noviembre 29 de 1993. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1994). Providencia C-214 de 1994. M. P. A. Barrera abril 28 de 1994. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1996). Providencia C-022 de 1996. M. P. C. Gaviria: enero 23 de 1996. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1996). Providencia C-597 de 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero: noviembre 6 de 1996. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1996). Providencia C-690 de 1996. M. P. Alejandro Martínez Caballero: diciembre 5 de 1996. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1997). Providencia C-157 de 1997. M. P. G. Hernández marzo 19 de 1997. Bogotá, Colombia.
- Corte Constitucional de la República de Colombia. (1998). Providencia C-716 de 1998. M. P. Carmenza Isaza de Gómez: abril 29 de 1998. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (1998). Providencia C-160 de 1998. M.

P.: Carmenza Isaza de Gómez: abril 29 de 1998. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2001). Providencia C-827 de 2001. M.

P. A. Tafur: agosto 8 de 2001. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2001). Providencia C-921 de 2001. M.

P. J. Araujo: agosto 29 de 2001. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2001). Providencia C-922 de 2001. M.

P. A. Barrera agosto 29 de 2001. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2002). Providencia C-372 de 2002. M.

P.J. Córdoba mayo 15 de 2002. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2002). Providencia C-616 de 2002. M.

P. J. Cepeda agosto 6 de 2002. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2003). Providencia C-010 de 2003 (M.

P. Clara Inés Vargas-Hernández: enero 23 de 2003. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2003). Providencia C-099 de 2003. M.

P. J. Córdoba: febrero 11 de 2003. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2003). Providencia C-231 de 2003. M.

P. E. Montealegre marzo 18 de 2003. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2003). Providencia C-530 de 2003. M.

P. E. Montealegre julio 3 de 2003. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2006). Providencia C-738 de 2006. M.

P. M. Monroy: agosto 30 de 2006. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2006). Providencia C-738 de 2006. M.

P. M. Monroy: agosto 30 de 2006. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2009). Providencia C-227 de 2009. M. P. L. Vargas: marzo 30 de 2009. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2009). Providencia C-762 de 2009. M. P. J. C. Henao octubre 29 de 2009. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2010). Providencia C-401 de 2010. M. P. G. Mendoza julio 3 de 2010. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2010). Providencia C-595 de 2010. M. P. J. Palacios julio 27 de 2010. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2011). Providencia C-203 de 2011. M. P. J. Henao: marzo 24 de 2011. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2012). Providencia C-030 de 2012. M. P. J. Palacios julio 27 de 2010. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2013). Providencia C-912 de 2013. M. P. A. Rojas: septiembre 4 de 2013. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2013). Providencia C-851 de 2013. M. P. M. González: noviembre 27 de 2013. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2014). Providencia C-366 de 2014. M. P. N. Pinilla: junio 11 de 2014. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2015). Providencia C-412 de 2015. M. P. A. Rojas: julio 1 de 2015. Bogotá, Colombia.

Corte Constitucional de la República de Colombia. (2020). Providencia C-022 de 2020 (M. P. A. Rojas enero 29 de 2020. Bogotá, Colombia.

Fajardo, C. L., & Suárez, D. C. (2017). Los impuestos en la época de la independencia, su impacto social, evolución e implicaciones en el sistema tributario actual. *Criterio*

- Libre*, (16), 293–316. <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2012v10n16.1199>
- Fernández, J. I. M. (2010). Los principios constitucionales de la potestad sancionadora a la luz de la jurisprudencia constitucional. En *Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro* (págs. 106-126). Universidad Del Rosario.
- Fernández, M. D. (1994). Los límites del *ius puniendi*. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 87-114.
- Galvis, J. A. (2019). El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva. *Revista De Derecho Fiscal*, (14), 121–142. <https://doi.org/10.18601/16926722.n14.06>,
- Gallardo, N. B., & Ureta, K. E. M. (2019). Los principios constitucionales en materia tributaria ausentes en la sanción contenida en el artículo 185. Fracción Viii de la ley Aduanera. *Perfiles de las Ciencias Sociales*, (13), 89-116. <https://revistas.ujat.mx/index.php/perfiles/article/download/3361/2505/17317>
- Gómez, C.A., González, O. A., Sánchez, C., Beltrán, J. E., Ramos, W., Ordóñez, A. E., Briceño, E., & Chamorro, A. G. (2019). *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia*. U. Externado de Colombia.
- Guzmán, S. C. (2017). *Eficiencia de la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador colombiano* [Tesis Maestría]. Universidad Santo Tomás: <https://repository.usta.edu.co/bitstream/handle/11634/4370/GuzmanSa%C3%BA12017.pdf?sequence=1>

- Herrarte, I. L. (2018). Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración. *Revista Española de Derecho Administrativo*, (193), 23-56.
<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6630320>
- Huete, M. Á. S. (2020). La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81), 259-280.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario Parte I*. Ed Cangallo.
- Kluth, W. (1998). Prohibición de exceso y principio de proporcionalidad en Derecho alemán. *Cuadernos De Derecho Público*, (5).
<https://revistasonline.inap.es/index.php/CDP/article/view/516>
- López, A. (2014). Las causales de exoneración de la sanción por inexactitud: análisis a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado. *Revista de Derecho Fiscal*. (7), 51-57.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3921>
- López, C. B., & Van Houten, P. L. (2019), *Omisión y defraudación de impuestos [Tesis Doctoral]*. Universidad Nacional de Cuyo:
<https://repositorioslatinoamericanos.uchile.cl/handle/2250/4279788>
- López, C., & Piedrahita. (2001). *Principios, Derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario*. Segundas Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario.
- López, H. L. (2014). La configuración de las infracciones y sanciones en el derecho tributario. *Revista de Derecho Fiscal*, (7), 13-49.
<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3916>
- Madau, M. (2013), Aplicación de los principios de la potestad sancionadora. Ponencia Individual XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. *Revisa Derecho*, (11), 201-270.

- Mantilla, D. R. Prescripción de la potestad sancionadora del Estado en materia tributaria. *Revista Número*, (79), 189-226.
- Merkel, A. (2004). *Teoría general del derecho administrativo*. Comares.
- Merlano, J. E. (2008). La identidad sustancial entre el delito y la infracción administrativa. *Revista de Derecho*, (30), 341-360.
<https://www.redalyc.org/pdf/851/85112306012.pdf>
- Merlano, J. E. (2017). *Aspectos generales de la potestad punitiva del Estado*. Corporación Universidad de la Costa CUC.
- Montalvo, J. A. C. (2005). Responsabilidad tributaria por los conceptos una aplicación razonable del principio de culpabilidad. *La Ley*, (2).
- Montoro, Á. J. G. (2002), la titularidad de derechos fundamentales por personas jurídicas: un intento de fundamentación. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (65), 49-105.
<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/267401.pdf>
- Nieto, A. (2005). *Derecho Administrativo sancionador*. Tecnos.
- Ospina, L. F. N. (2016). *Imposición de sanciones tributarias: la inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 De 2012*. s/e.
- Parra, F. W. (2013). Principio de lesividad en ámbito sancionatorio tributario colombiano. *Revista Principia Iuris*, (20) 43-63.
<http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/piuris/article/view/800>
- Pineda, C. M. R. (2008). La responsabilidad objetiva en el derecho sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional. *Revista Visión Contable*, (6), 63-91.
- Pinzón, M. V. (2017). La palmaria inconstitucionalidad del principio de lesividad de la Ley 1819 de 2016. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (76), 87-106.

- Presidencia de la República de Colombia. (1968). Decreto Ley 1045 de 1978 [Por medio del cual se reglamenta el D.-L. número 1366 de 1967, la Ley 63 de 1967 y otras disposiciones relativas al impuesto de renta y complementarios. 09 de febrero de 1968]. Bogotá, Colombia.
- Radovic S. (1993). Regímenes de infracciones y sanciones en el derecho tributario y delitos contra la hacienda pública. *Revista de Administración Tributaria*, (13), 91-101. https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_13/2premio_concursomono_radovic_chile.pdf
- Ramírez, M. L. & Aníbal, H. V. (2015). Sanción Administrativa en Colombia. *Vniversitas*, (131), 107-148. <https://doi.org/10.11144/doi:10.11144/Javeriana.vj131.saac>
- Restrepo, C. M. (2008). La responsabilidad objetiva en el derecho sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional. *Revista Visión Contable*, (6), 63–91. <https://publicaciones.unaula.edu.co/index.php/VisionContable/article/view/408>
- Restrepo, M. A. & Nieto, M. A. (2017). *El derecho administrativo sancionador en Colombia*. Legis.
- Rico-Bonilla, C. O. (2016). Historia de la regulación contable financiera en Colombia. El caso de la industria ferroviaria (1870-1920). *Cuadernos de Contabilidad*, 17 (43), 43-72. <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc17-43.hrcf>
- Ruiz, M. (2004). Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias: causas eximentes. *Jornadas de Estudio sobre la nueva Ley General Tributaria*, 95-100. <https://hdl.handle.net/20.500.14352/53951>
- Sánchez, M. A. (2020). La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, (81), 249-280.

- Sanchís, L. P. (1982). La jurisprudencia constitucional y el problema de las sanciones administrativas en el Estado de derecho. *Revista Española de Derecho Constitucional*, (4), 99-121. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=249665>
- Sancho, C. D. D. (2011). Elementos constitutivos de la infracción tributaria. *Revista Crónica Tributaria*, (139), 59-78.
- Tomillo, M. G. (2017). La culpabilidad de las personas jurídicas por la Comisión de Infracciones Administrativas: especial referencia a los programas de cumplimiento. *Revista de Administración Pública*, (203), 57-88.
- Torrado, M. L. R. (2007). Postura de la Corte Constitucional colombiana en relación con el poder sancionador de la administración. *Revista de Derecho*, (28), 300-328.
- Torres, J. A. C. (2009), El procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria. *Revista. Icade. Revista de las Facultades de Derecho*, (77), 166-222. <https://revistas.comillas.edu/index.php/revistaicade/article/view/257>
- Whittingham, E. (2014). Problemática de las infracciones y sanciones tributarias. Su aplicación administrativa y las tendencias jurisprudenciales. *Revista de Derecho Fiscal*, (7) 59-63. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3922>
- Zapata, C. A. (2012). La ductilidad de los principios constitucionales en materia tributaria. *Estudios de Derecho*, 69(153), 287-314.