

MONOGRAFÍA

PRINCIPIO DE LESIVIDAD EN EL SISTEMA TRIBUTARIO COLOMBIANO

DESARROLLO DEL PRINCIPIO DE LESIVIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO

A PARTIR DE LA LEY 1607 DE 2012, REFORMA TRIBUTARIA.

Presentado por:

Gabriel Alejandro Tovar Cárdenas

Código: 0304788



**UNIVERSIDAD MILITAR
NUEVA GRANADA**

UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

FACULTAD DE DERECHO

PREGRADO

BOGOTÁ D.C.

2020

Tabla de contenido

Introducción	7
1. Régimen sancionatorio tributario	9
2. Constitucionalidad del régimen sancionatorio tributario	12
2.1 Constitucionalidad de las obligaciones tributarias.....	12
2.2 Constitucionalidad del poder sancionatorio de la administración	14
3. Principios del régimen sancionatorio tributario	17
3.1 No hay sanción sobre sanción.....	18
3.2 No coexistencia de sanciones diferentes para un mismo hecho sancionable.....	19
3.3 Una sanción no puede ser confiscatoria.....	19
3.4 Principio de legalidad	20
3.5 Principio de irretroactividad y favorabilidad	21
3.6 Principio de proporcionalidad.....	23
3.7 Principio de gradualidad	24
3.8 Principio de economía.....	24
3.9 Principio de eficacia.....	25
3.10 Principio de imparcialidad	26
3.11 Principio de integración normativa.....	27
3.12 Principio de lesividad (Ley 1607 de 2012, Art. 197).....	28
4. Principio de lesividad.....	28
4.1 Desarrollo del principio de lesividad por parte de las Altas Cortes.....	32
5. Línea jurisprudencial.....	33
5.1 Gráfica línea jurisprudencial.....	33
5.2 Línea Jurisprudencial	34
6. Inconstitucionalidad en la aplicación del principio de lesividad.....	44
7. Conclusiones	49
8. Bibliografía.....	54

Lista de tablas

Tabla 1. <i>Línea jurisprudencial</i>	33
---	----

Resumen

En el presente proyecto se analizará el principio de lesividad dentro del sistema sancionatorio tributario nacional, para lo cual se toma como base la Ley 1607 del 2012 que introdujo su concepto como aquel principio que sanciona al contraventor de las normas fiscales cuando este hubiese producido un daño a la administración. Igualmente, se tiene como referente la última reforma tributaria, donde se establece que el principio de lesividad se implementará cuando el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias.

A partir de lo anterior es preciso preguntar ¿cuál ha sido el desarrollo que le ha dado el legislador al concepto de incumplimiento tributario en el transcurso de las reformas tributarias? Puesto que la investigación se origina de la necesidad por comprender la constante modificación que ha tenido el régimen sancionatorio tributario, lo cual, como se explicará más adelante, está estrechamente relacionado con el principio de lesividad, porque de ese modo establece su proceso normativo. Ahora bien, para realizar el análisis se parte de un lineamiento legal que se construye a partir de los siguientes focos: i) la ley, ii) la jurisprudencia y iii) los conceptos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Para el desarrollo de esta investigación se utiliza un enfoque metodológico cualitativo, con el propósito de recolectar información basada en los pronunciamientos de las Altas Cortes y los conceptos proferidos por la DIAN. Consecuentemente, se tiene como fin lograr analizar la información recolectada desde una perspectiva temporal, cuyo resultado es un análisis detallado sobre la evolución del principio de lesividad en materia tributaria.

Palabras clave: sanción, principio de lesividad, derecho tributario, impuestos, reforma, sistema tributario, régimen sancionatorio y Constitución Política.

Abstract

The present project seeks to develop the principle of Detriment in the National Tax Sanction System, based on Law 1607 of 2012, a rule that introduced the concept of this principle as one that sanctions the contractor of fiscal rules, when it had a product real damage to the administration. Likewise, the last tax reform set forth in Law 1819 of 2016 will be taken as a reference, where it is established that the principle of injury will be implemented when the taxpayer includes with his tax obligations. Given the above, the question arises: What has been the development that the legislature has given to the concept of formal tax noncompliance in the course of tax reforms?

This investigation originates from the need to understand the constant modification of the tax penalty system, which, as explained below, has an intimate relationship with the principle of injuriousness that thus establishes its normative process. The analysis will be carried out based on a legal guideline which will be constructed from the following foci.) Law ii). The jurisprudence and finally iii.) Concepts of the Directorate of National Taxes and Customs (DIAN).

For the present investigation, the qualitative methodological approach will be used, since necessary information must be collected in the pronouncements of the high courts and the concepts given by the Directorate of National Taxes and Customs (DIAN). Consequently, the aim will be to analyze the information collected from a temporal perspective, resulting in a detailed analysis of the evolution of the principle of levity in tax matters.

Key words: sanction, principle of detriment, tax law, taxes, reform, tax system, sanction system and Constitution.

Introducción

Colombia está organizado como un Estado social de derecho, por tanto, cuenta con diferentes sistemas jurídicos que le ayudan a regular las conductas de todas las personas —tanto naturales como jurídicas, nacionales e internacionales— que actúan dentro de su territorio. Es importante aclarar que un sistema jurídico es aquel que está compuesto por un conjunto de normas jurídicas vigentes en un Estado, que regula la forma en la cual deben crearse, aplicarse y comprenderse dichas normas en la sociedad. En este sentido Alexy (1988) ha afirmado:

[Que] el sistema jurídico es, al menos en lo esencial, un sistema de reglas que se pueden identificar como reglas jurídicas sobre la base de su validez y/o eficacia. Un tal sistema jurídico es siempre, por diversos motivos, un sistema abierto; sobre todo, por causa de la vaguedad del lenguaje del derecho, la posibilidad de conflictos entre normas y la existencia de casos no regulados. Si un caso cae en un espacio vacío del sistema jurídico que no puede tampoco ser llenado en forma intersubjetivamente obligatoria con ayuda de la metodología jurídica, entonces por definición el juez no está vinculado por el sistema jurídico, razón por la que ve la necesidad de aplicar un modelo de principios. (p. 139)

Ahora bien, según el modelo de principios referido en el párrafo anterior, se tiene que el sistema jurídico está compuesto por reglas y principios jurídicos, los cuales deben permitir que también exista una única respuesta correcta en aquellos casos donde las reglas no determinan una sola solución. De ello se deduce que un sistema jurídico es un conjunto de normas jurídicas que tienen un carácter objetivo y/o específico, el cual recoge diversas fuentes jurídicas como las leyes, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina; y se basa en diferentes principios que serán distintos dependiendo de cuál sea el área de aplicación del sistema jurídico. Es así que el Estado colombiano cuenta con varios sistemas jurídicos de los cuales el presente caso de estudio se

interesa por el sistema tributario que es un sistema impositivo o de recaudación, fijación, cobro y administración de los impuestos derivados del comercio interno y externo; a la vez, este sistema también se encarga de administrar los servicios aduanales y de inspección fiscal.

Acorde con lo mencionado, dado que es un sistema jurídico, por sí solo no tiene la capacidad de regular todas las situaciones que se puedan presentar, de ese modo la Constitución Política ha establecido varios principios que este sistema debe seguir, los cuales se presentan a continuación:

- Principio de equidad: “Es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados”. (Corte Constitucional, 1996)
- Eficiencia: “Este principio señala que un impuesto es eficiente si con él es posible recaudar grandes cantidades de recursos en tanto que los costos en los que se debe incurrir para su efectivo recaudo son bajos”.
- Progresividad: “Este principio indica que la carga tributaria debe distribuirse entre los contribuyentes dependiendo de su capacidad de pago, es decir, quien más tiene, más paga; el principio de progresividad, en términos generales y en adición al principio de equidad, pretende reducir algunas de las diferencias inherentes entre los aportantes de mayor capacidad contributiva y los de menor capacidad”.
- No retroactividad: “Nos indica que los impuestos son aplicados a partir del momento de entrada en vigencia de la ley o decreto que le dio origen o que le implementó una modificación al mismo, y no desde fechas anteriores” (Actualícese, 2014)
- Lesividad: “También llamado antijuridicidad material, ha permitido que los sistemas punitivos y sancionadores castiguen a los infractores de las normas siempre y cuando hayan imprimido un daño real a terceros o a la sociedad” (Parra, 2013, p. 43).

El objeto de estudio del presente trabajo es el principio de lesividad, toda vez que este cuenta con características especiales, tanto así que —como se verá más adelante— la antijuricidad de la cual habla este precepto había sido desconocida o, peor aún, había sido ignorada por el legislador en la aplicación del procedimiento sancionatorio tributario colombiano pese a que las Altas Cortes se habían pronunciado sobre este en varios casos puntuales. La aplicabilidad de este principio se da cuando en las infracciones cometidas por el contribuyente se logra demostrar el daño causado con el fin de imponer una sanción, sin embargo, este no era extensivo a todo el sistema tributario, situación que cambió con la entrada en vigencia de la Ley 1607 de 2012, pues a partir de ella tendrá trascendencia para todo el régimen.

Por todo lo expuesto, en este trabajo se busca evaluar la aplicabilidad del principio de lesividad en el régimen sancionatorio tributario nacional, para lo cual: primero se (i) identificará el desarrollo jurisprudencial de la Sección Cuarta del Consejo de Estado relacionada con el principio de lesividad, donde se podrá ver el desarrollo que la Alta Corte le da al principio de lesividad a fin de encontrar si hay lugar a una evolución jurisprudencial sobre el tema; en segundo lugar, (ii) se determinará si con el paso de cada reforma tributaria el principio de lesividad ha evolucionado, lo que requiere comenzar con la revisión de lo dispuesto en la Ley 1607 del 2012; también (iii) se establecerá el bien jurídicamente protegido que se vulnera cuando se incumplen los deberes como contribuyente; y (iv) se analizarán los conceptos proferidos por la DIAN en relación al principio para, posteriormente, evaluar cómo ha sido su aplicación en el régimen sancionatorio tributario nacional.

1. Régimen sancionatorio tributario

El régimen sancionatorio tributario puede ser entendido al compararlo con el régimen penal establecido en el Estado colombiano, guardando siempre las magnitudes. Dicho símil parte de

que tanto la aplicación del derecho tributario como la del derecho penal emerge de una norma emanada del órgano legislativo competente que impone una relación de conductas trasgresoras de la ley. Estas, en consecuencia, generan que la administración —en el caso tributario— ejerza su capacidad sancionatoria, y que —en el caso penal— el Estado ejerza su poder punitivo por medio de penas.

Así, en ambas ramas del derecho, penal y tributario, el principio de lesividad tiene una aplicabilidad latente. En primera instancia, en materia tributaria establece correlativamente que si no hay daño a la administración no se debe aplicar una sanción, de tal manera que la administración no puede ejercer su poder sancionatorio. En segundo lugar, es necesario señalar que en materia penal el principio de lesividad es conocido como antijuricidad, y es desarrollado por la Ley 599 del 2000 de la siguiente forma: “Antijuricidad. Para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal” (art. 11)

Con lo anterior se da a entender que la forma de operar de este principio es establecer que si la conducta no lesiona o pone en peligro *el bien jurídicamente tutelado* de otro sujeto —entiéndase a una persona natural, jurídica o el Estado— no existe delito y, por ende, tampoco la posibilidad de penalizar una acción.

De allí que se pueda establecer que el Estado, desde su normatividad, se halla de manera permanente en un respeto por el orden jurídico en lo que respecta a conductas denominadas ilegales o trasgresoras de los derechos, que en materia tributaria podrían considerarse como conductas sancionables por la administración, también denominadas infracciones tributarias. Sobre este tema la Corte Constitucional (1998) ha dicho:

[Que] el término “infracción tributaria” encierra tanto el desconocimiento de normas que regulan el deber de tributar (obligaciones tributarias sustanciales), como el de todas aquellas que, si bien no desarrollan directamente este deber, sí señalan cargas que facilitan la función fiscal de la administración (obligaciones tributarias formales). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer. (Sentencia C-160, 1998, preámbulo)

Este pronunciamiento de la Corte Constitucional contiene una definición completa del término infracción tributaria, puesto que establece que hace referencia al desconocimiento de las normas tributarias, pero además indica que más allá de esta normatividad dicho desconocimiento puede aplicarse frente a las obligaciones tributarias que nacen del ejercicio del cumplimiento o incumplimiento de dar, hacer o no hacer.

En este punto ha de tenerse en cuenta que el régimen sancionatorio persigue y castiga la responsabilidad objetiva, es decir, aquella que es independiente de toda culpa por parte del sujeto responsable. Es así que es posible decir que las sanciones tributarias procederán cuando (i) se ha dejado de pagar un tributo o se ha liquidado mal; (ii) se ha enviado mal o no se ha enviado la información necesaria para constatar lo declarado; o si (iii) se ha incumplido con un deber formal como, por ejemplo, cuando se debe firmar una obligación, pero no se ha hecho. Estas tres formas de vulneración a las obligaciones ya han sido mencionadas en el párrafo anterior.

Por lo expuesto se puede concluir que uno de los aspectos más importantes en el sistema sancionatorio tributario de Colombia es la utilización del medio coactivo ante el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes. Estas obligaciones conforman la espina dorsal de los ingresos de la nación, y además permiten el pleno desarrollo económico del Estado a partir de la contribución o tributo.

2. Constitucionalidad del régimen sancionatorio tributario

En relación con este numeral se pueden establecer dos puntos importantes que la Carta Política colombiana regula. El primero de ellos son las obligaciones que por su incumplimiento derivan en infracciones tributarias; y el segundo se refiere a la constitucionalidad de la potestad que posee la administración para sancionar a estos infractores, así:

2.1 Constitucionalidad de las obligaciones tributarias

El numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política establece que las obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, cumplen una función económica consistente en la conformación de las arcas nacionales, de allí se tiene lo siguiente:

Artículo 95. La calidad de colombiano enaltece a todos los miembros de la comunidad nacional. Todos están en el deber de engrandecerla y dignificarla. El ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en esta Constitución implica responsabilidades (...).

9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad. (Constitución Política de Colombia, 1991)

Las contribuciones que se refieren se pueden traducir como tributos al tenor del artículo 358 constitucional. Este aparte normativo divide los aportes como “(i) impuestos, (ii) contribuciones especiales y (iii) tasas, que están a cargo de los nacionales colombianos que con sus contribuciones hacen posible el funcionamiento estatal” (Insignares, Marín, Muñoz, Piza, y Zornoza, 2007, p.32). Ello quiere decir que un colombiano tendrá una carga impositiva siempre y cuando por mandato legal esté obligado al cumplimiento de la prestación tributaria; frente a lo cual es relevante señalar que además de la distinción entre contribuciones, tasas e impuestos, dentro de este último existe una categorización. Los impuestos pueden ser directos o indirectos,

cuya diferencia radica en la base que se calculan, toda vez que los impuestos directos gravan la riqueza de una persona; mientras que los indirectos gravan los servicios obtenidos por la persona, es decir, cómo se utiliza la riqueza (Roldán, s.f).

De esa forma se tiene que los impuestos directos gravan el patrimonio, los ingresos o manifestación directa de la riqueza de una persona como, por ejemplo, sobre las casas, terrenos y salarios se aplican impuestos de renta y al patrimonio. Mientras que los impuestos indirectos gravan la manifestación indirecta de la riqueza de una persona, por ejemplo, sobre el consumo de bienes o servicios se aplican impuestos como el IVA (Impuesto de Valor Adquirido) y el impuesto de industria y comercio (Roldán, s.f).

De acuerdo con Arrijoja (1997), en relación a esta distinción en los impuestos se puede añadir que “los tributos son los que inciden sobre las utilidades o rendimiento; en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo” (p. 514).

Por otra parte, para afianzar el concepto de obligación tributaria es necesario desarrollar el concepto de relación jurídica tributaria, la cual se refiere a aquella relación que nace de la obligación legal para que exista la carga impositiva. Acorde a ello, el Consejo de Estado (1994) ha señalado:

La relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas.

(Consejo de Estado, 1994)

En conclusión, la administración, basada en el artículo 358 y el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política de Colombia, logra darle sustento normativo a la obligación de declarar, la

cual se puede entender como aquella que se adquiere solo cuando la norma lo establece (principio de tipicidad). Este deber puede entenderse como una obligación tributaria sustancial (deber de tributar) y una obligación tributaria formal (cargas que facilitan la función fiscal de la administración).

2.2 Constitucionalidad del poder sancionatorio de la administración

Desde el orden constitucional, el poder sancionatorio de la administración se halla dentro de la Constitución Política de Colombia de la siguiente forma:

La Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado, la Comisión Nacional de Disciplina Judicial, la Fiscalía General de la Nación, los tribunales y los jueces, administran justicia. También lo hace la Justicia Penal Militar. El Congreso ejercerá determinadas funciones judiciales. Excepcionalmente la ley podrá atribuir función jurisdiccional en materias precisas a determinadas autoridades administrativas. Sin embargo, no les será permitido adelantar la instrucción de sumarios ni juzgar delitos. Los particulares pueden ser investidos transitoriamente de la función de administrar justicia en la condición de jurados en las causas criminales, conciliadores o en la de árbitros habilitados por las partes para proferir fallos en derecho o en equidad, en los términos que determine la ley. (1991, art. 116)

El citado artículo fundamenta el poder sancionatorio que ejerce la administración en materia tributaria, y para ello considera la excepcionalidad que la Constitución Política le ha dado a estas autoridades de tipo administrativo para ejercer funciones de tipo jurisdiccional en una materia específica. Así, la facultad para imponer sanciones de tipo tributarias es atribuida a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

De igual forma, la Corte Constitucional se ha pronunciado dentro de la Sentencia fundadora C-160 de 1998, proferida por la magistrada ponente Carmenza Isaza de Gómez, al señalar:

[Que] el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias; aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. (preámbulo)

Es así que, conforme con lo establecido por la Corte Constitucional, la capacidad sancionatoria de la administración tributaria cuenta con características similares al derecho penal procesal, estas son, mismas garantías y principios que están enmarcados en el respeto por el derecho y/o garantía constitucional del debido proceso. Los principios que guardan relación procedimental en ambas materias son: el principio de legalidad entre las partes, el ejercicio de una defensa técnica y material, el derecho de contradicción, la inmediación con los medios probatorios, la concentración del proceso respecto a su continuidad, el juez natural asignado por la ley para el conocimiento propio de determinada materia en el área del derecho (en materia tributaria la respectiva autoridad administrativa legalmente establecida para su función), la integración y la prevalencia de las normas rectoras y obligatorias.

Asimismo, no se puede desconocer que en materia sustancial penal la Ley 599 de 2000 contiene principios rectores de derecho penal que son aplicables en materia sancionatoria tributaria de manera análoga, puesto que tiene en cuenta la diferencia de conductas a juzgar en cada situación. Además, considera factores como los principios de necesidad, proporcionalidad y

racionalidad en los que, para el caso penal y el caso tributario, se enmarcan respectivamente las penas y sanciones, así como las funciones de las penas y sanciones en cada materia, y la legalidad e igualdad (Congreso de la República, 2000).

También es fundamental tener en cuenta la definición de la conducta punible para el derecho penal, la cual se establece en el artículo 9 de la Ley 599 del 2000. En el régimen sancionatorio tributario esta se traduce a la conducta sancionable o infracción tributaria, la cual debe encontrarse definida en la ley, debe lesionar o causar un daño al Estado y producirse bajo los preceptos de responsabilidad. Igualmente, la conducta debe ser reprochada por parte de la administración (Congreso de la República, 2000).

A partir de lo mencionado en este acápite se establece el sustento constitucional del régimen sancionatorio tributario, el cual se desprende del artículo segundo del Código Penal Colombiano y la constitucionalidad de la facultad jurisdiccional dada excepcionalmente a las autoridades administrativas (tal y como reza el artículo 116 de la Constitución Política de Colombia). De igual forma, este régimen sancionatorio tributario logra su funcionamiento sustancial y procesal por medio de la aplicación sancionatoria resguardada al margen del artículo 29 constitucional, donde se dispone:

El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a 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. (Constitución Política de Colombia, 1991, art. 29)

Por consiguiente, los principios que inspiran el debido proceso (contradicción, defensa, integración, juez natural, contradicción, etc.) tienen aplicación en el campo de las infracciones tributarias. Esta deberá conciliar los intereses generales del Estado con los individuales del

administrado, de tal modo que de garantía al artículo 2 del Código Penal y un revestimiento constitucional.

3. Principios del régimen sancionatorio tributario

En concordancia con el numeral anterior, se precisa que el fin del legislador era crear un sistema donde la interpretación de este fuera una redundancia, dado que la aplicación del marco constitucional y los principios que se despliegan de él dentro del régimen sancionatorio, serían suficientes para que este fuera justo y aplicable. Sin embargo, dicha concepción no se plasmó hasta la aparición de la Ley 1607 de 2012, reforma que logró aplicar los principios constitucionales.

La Ley 1607 de 2012 sustentó la aplicabilidad de los principios del régimen sancionatorio en los principios constitucionales del debido proceso, entre otros, pues también utilizó como referencia los principios del derecho administrativo. De allí resultaron los artículos 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012.

Es importante mencionar que varios expertos en el tema sancionatorio tributario como los autores de *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia*, Gómez et al., (2019) de la Universidad Externado de Colombia; Cesar Sánchez, quien ha escrito varios artículos que han sido publicados por la Universidad Javeriana; Julio Roberto Piza Rodríguez, Juan José Zornoza Pérez y Gabriel Muñoz Martínez (2007), coautores del curso de Derecho Fiscal, entre otros, han explicado la aplicación de determinados principios en el procedimiento donde se debe aplicar una sanción de carácter tributaria. Dado que estos principios guardan una estrecha relación con el respeto del orden jurídico nacional y por tanto se guían por lo estipulado en la Constitución Política de 1991, y debido a que en el presente trabajo se exponen los principios

rectores del régimen sancionatorio tributario, se precisa realizar un análisis de los principios enunciados por Sánchez (2013), el cual se presentará en los siguientes acápite de este trabajo.

3.1 No hay sanción sobre sanción

Las sanciones que impone el régimen tributario se constituyen en sanciones de tipo económicas al contribuyente que falta a sus respectivas obligaciones tributarias, estas se encuentran sometidas al pago de intereses moratorios derivados del incumplimiento del pago, puesto que se desprenden de obligaciones de tipo pecuniario que han sido establecidas con un límite temporal de cumplimiento. Cuando el principio del régimen tributario sancionatorio indica que no debe existir sanción sobre sanción, permite no adicionarle una carga tributaria mayor al contribuyente al sancionarlo por el incumplimiento de su respectiva obligación y los intereses correspondientes porque limitaría un doble cobro sobre los intereses moratorios, figura que se conoce como anatocismo y ha sido prohibida en el derecho tributario y comercial.

En consecuencia, el anatocismo se entiende como un fenómeno jurídico por el cual se produce la capitalización de intereses, es decir, cuando los intereses devengados se suman al capital generando nuevos intereses (Visca, 2011). Este fenómeno jurídico ha sido prohibido porque en el derecho comercial presentaba una relación con la figura conocida como usura; por ello configura el presente principio que establece que el cálculo de una sanción de índole tributaria debe excluir cualquier otra sanción sobre esta misma.

Lo anterior no debe confundirse con el hecho de que un mismo contribuyente puede hacerse acreedor de una misma sanción por hechos distintos. Por ejemplo, dos sanciones de inexactitud generadas por valores declarados en dos periodos distintos por una misma persona; o, por el contrario, la imposición de dos sanciones por el mismo hecho, ejemplo de ello es la imposición de una sanción por inexactitud y la imposición de una sanción por disminución impropia,

ambas se generan por un valor mayor declarado en el reglón de pérdidas de cualquier declaración de impuestos.

3.2 No coexistencia de sanciones diferentes para un mismo hecho sancionable

Este se basa en la aplicabilidad del principio que en el derecho se conoce como *non bis in idem*, que en general guarda relación con el derecho penal, pero por su aplicabilidad en el debido proceso se ha hecho extensivo a otras áreas del derecho que se encargan de sancionar determinadas conductas, como sucede, entre otros, en los casos del derecho sancionatorio disciplinario, el fiscal y para el presente caso: el tributario. Tal y como lo ha establecido la Corte Constitucional, con este principio se busca lo siguiente:

La función de este derecho, conocido como el principio *non bis in idem*, es la de evitar que el Estado, con todos los recursos y poderes a su disposición, trate varias veces, si fracasó en su primer intento, de castigar a una persona por la conducta por él realizada, lo cual colocaría a dicha persona en la situación intolerable e injusta de vivir en un estado continuo e indefinido de ansiedad e inseguridad. Por eso, este principio no se circunscribe a preservar la cosa juzgada, sino que impide que las leyes permitan, o que las autoridades busquen por los medios a su alcance, que una persona sea colocada en la situación descrita. (Sentencia C-870, 2002, preámbulo)

Por ello, en el régimen sancionatorio tributario se impone una única sanción respecto a un hecho originario de la aplicación del procedimiento sancionatorio.

3.3 Una sanción no puede ser confiscatoria

La sanción tributaria no tiene como finalidad arruinar al contribuyente infractor. Y en relación a ello, la Corte Constitucional ha dicho que “la autoridad se da cuando la actividad económica

del particular se destina exclusivamente al pago de este (tributo), de forma que no existe ganancia” (Sentencia C-528, 2013, preámbulo). Igualmente, la misma corporación (2013) afirmó:

[Que] la prohibición de impuestos confiscatorios no se deriva empero de la proscripción de penas de confiscación (CP art. 34), sino de la protección constitucional a la propiedad y a la iniciativa privada (CP arts. 58 y 333) y de los principios de justicia y equidad tributaria (CP arts. 95-9 y 363). (Sentencia C-249, 2013, preámbulo)

Por lo tanto, de acuerdo con este principio, aunque el contribuyente infractor debe someterse a una sanción impuesta por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, ello no significa que este puede ser despojado de sus derechos constitucionales —como lo indicaba la Corte— a su propiedad privada. Asimismo, tampoco se puede imponer una sanción que afecte el desarrollo económico del contribuyente a tal punto que impida el curso económico de la actividad propia que es sometida por la administración a la imposición de determinado tributo.

Además, en este contexto, la Corte aclara que lo anterior se refiere a la prohibición de la administración de afectar la actividad productora de renta del sujeto. Pero no hace referencia a la capacidad para afectar el capital del contribuyente, puesto que la ley no prevé ningún tipo de restricción al momento de afectar el pecunio total de un sancionado.

3.4 Principio de legalidad

El principio de legalidad, según se define en la normatividad vigente en el artículo 197 de la Ley 1607 del 2012, consiste en que las sanciones deben corresponder a las faltas que han sido señaladas en la ley como hechos sancionables. En este entendido y al seguir la normatividad que se rige del principio de legalidad de manera transversal en todas las áreas del derecho, es preciso

indicar lo referido por los autores Romero, Grass y García (2013) acerca de dicho principio, esto es:

Un aforismo penal muy antiguo que contempla que “no hay tributo sin ley que lo establezca”, o más conocido como “*nullum tributum sin lege*”, esto quiere decir que todo tributo debe estar contemplado expresamente por una ley, con el fin de generar seguridad jurídica en el contribuyente, y que el Congreso, por mandato constitucional (artículo 150 núm. 12 y 338 C.P.) está facultado para crear, modificar, suprimir o aumentar los tributos. (p. 68)

En otras palabras, el contribuyente solo está sometido a los tributos establecidos de manera expresa en la ley, cuyos impuestos deben regir desde el mismo momento en el cual la ley tiene efectos y hasta que cesen por mandato del órgano legislativo. Igualmente, este principio indica que un impuesto existente puede ser modificado y que el órgano legislativo —en facultad de sus funciones— puede crear nuevos tributos, sin que ello signifique la vulneración de los derechos del contribuyente, pues los efectos legales de las leyes que regulan el tema tributario rigen a posterior.

En consecuencia, referente al tema central de la sanción tributaria, se tiene que esta debe originarse con el incumplimiento de la obligación tributaria expresa en una ley que se encuentre vigente.

3.5 Principio de irretroactividad y favorabilidad

En cuanto al principio de favorabilidad, según lo dispone la Ley 1607 del 2012 en el artículo 197, este describe que en materia sancionatoria la norma es permisiva o favorable, es decir, que aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Por su parte, el

principio de irretroactividad se refiere a los efectos de la ley en el tiempo, lo cual indica que, por medio de este principio, excepcionalmente, la ley de orden tributario podría ser retroactiva.

De acuerdo con la descripción dada por Romero et al., (2013) estos principios pueden explicarse de la siguiente forma:

La Corte Constitucional ha manifestado en repetidas oportunidades que la retroactividad de la ley esa íntimamente ligada con su aplicación en el tipo, pues una ley no puede tener efectos en el pasado, salvo que se trata de garantizar el principio de favorabilidad, pues el legislador contempla una serie de preferencias al contribuyente. El artículo 338 C.P. prohíbe que se aumente las cargas al contribuyente, modificando las regulaciones en relación con periodos vencidos o en curso. La razón de esta prohibición se fundamente en que el Estado no puede modificar la tributación con efectos retroactivos, con perjuicio de los contribuyentes de buena fe. (...) Salvo circunstancias especiales que favorezcan tanto al destinatario de la norma como a la consecución del bien común de manera concurrente, la retroactividad debe estar plasmada bajo el principio de favorabilidad del contribuyente. (p. 73-75)

A partir de lo referido, es posible afirmar que en materia tributaria rige el principio de irretroactividad de la ley, el cual guarda su excepción en la aplicación del principio de favorabilidad a favor del contribuyente. Pero dicho principio no genera una única y excepcional aplicación a determinado contribuyente, puesto que en la práctica pueden haber casos donde, por ejemplo, debido al tránsito legislativo, el porcentaje señalado en la ley para calcular una sanción por inexactitud pasa de ser del 160 % al 100 % del valor que se ha dejado de declarar; y si —en un caso hipotético— un contribuyente comete el hecho sancionable antes de la entrada en vigor de la ley que reduce el porcentaje y la sanción se le aplica dentro de la vigencia de la nueva ley, a

este contribuyente se le aplicará la ley más favorable, que en este caso es la del 100 %, efecto que debe extenderse a todos los casos que poseen la misma característica.

3.6 Principio de proporcionalidad

Acorde con lo dispuesto por la norma sobre la cual se ha hecho mención, el principio de proporcionalidad describe que la sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida, de no cumplirse este principio una sanción se puede tornar confiscatoria. Así, a partir de la existencia del principio en mención se debe establecer que se busca una protección a la propiedad privada desde el orden constitucional, de manera que el contribuyente tenga una sanción que se ajuste a la falta que ha cometido; puesto que, si la sanción sobrepasara o fuera dispar a la gravedad de los hechos, como lo ha señalado la norma, esta podría clasificarse como confiscatoria y, por consiguiente, desconocer el principio.

Ahora bien, para tener claridad sobre la confiscatoriedad es importante citar lo que han mencionado Romero et al., (2013) al respecto, a saber:

[Que] el Estado protege la propiedad privada en todas sus esferas según lo contempla el artículo 58 superior; la administración deberá exigir la cancelación de la obligación por vía directa para no violar este precepto constitucional. El valor que se debe gravar debe estar acorde con el valor real del bien, debe ser proporcional al tiempo, modo y lugar en el que se encuentra. (p.75)

Lo anterior hace similar a la definición de sanción confiscatoria, pues esta debe establecerse acorde con los valores reales correspondientes al daño que causó el hecho infractor de la ley tributaria. Asimismo, debe guardar la proporcionalidad con el tiempo —en el caso de los respectivos intereses— sin que la sanción absoluta afecte de manera desproporcionada la

propiedad privada del contribuyente, la cual funciona como mecanismo de generación de ingresos y, en consecuencia, como medio productor de tributos.

3.7 Principio de gradualidad

El principio de gradualidad según lo descrito por la Ley 1607 en el artículo 197, se refiere a las sanciones que deben ser aplicadas de forma gradual y de acuerdo con la falta, de menor a mayor. Esta se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de esta, los antecedentes y el daño causado. En relación con este principio, el Consejo de Estado en su Sección Cuarta (2005) afirmó:

Para la correcta aplicación de la ley, debe existir una evaluación previa de la conducta del infractor, dada la gravedad y efectos que conlleva la aplicación de dicha sanción (...) Se hace entonces necesario ponderar la gravedad de la falta y del perjuicio causado con la omisión, para determinar si es pertinente la sanción. (Consejo de Estado, 2005)

Esto indica que el régimen sancionatorio tributario regula las sanciones de manera gradual, dado que señala el deber que tiene la autoridad administrativa de evaluar la conducta presuntamente sancionable a fin de establecer si verdaderamente se originó un año, cuál ha sido la gravedad de este y la forma en que se originó la conducta, esto es, acción u omisión. Lo anterior, con el propósito de establecer si en efecto se incurrió en un hecho sancionable y, por ende, cuál es la modalidad en que debe aplicarse la sanción de índole tributario.

3.8 Principio de economía

Según la definición legal de la ley en cuestión, el principio de economía describe que se propenderá para que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible, y con la menor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso. Con este principio también se busca

que no se exijan más requisitos o documentos y copias de los que son estrictamente legales y necesarios. Al respecto, Gordillo y Vargas (2017) sostienen:

[Que] el principio de economía, como su nombre lo dice, está reclamando que no se desperdicie ningún factor, es decir, que no se pierda el factor humano cobrando el impuesto, y que a su vez este alcance para costear esta labor y algo más. De lo anterior, se desprende que no sería ni rentable para el Estado ni beneficioso para los administrados, por lo tanto, este principio exige una verdadera política de valoración y de rendimiento, ya que los impuestos no se pueden agotar en trámites, sino, que deben ser pagados cumplidamente para así evitar sanciones, que afectarían el patrimonio de los ciudadanos y que a su vez se pueda reinvertir correctamente. (p. 34)

Así, la administración de justicia tiene un fundamento económico que obtiene por medio de los tributos de los contribuyentes, los cuales se utilizan para el correcto funcionamiento del Estado en general. Es claro que cuando se sanciona al contribuyente se hace uso de los tributos de otros contribuyentes que podrían ser destinados a otros usos dentro del Estado; sin embargo, estas sanciones de orden tributario deben existir como respuesta a las conductas que vulneran las normas tributarias, en cuyo razonamiento se encuentra la aplicabilidad del principio de economía, puesto que se entiende que el gasto del recurso propio del Estado ya se ejecuta en un procedimiento, por lo tanto, lo que se pretende es que dicho gasto no sea mayor a lo que significaría, en este caso, no recaudar por vía sancionatoria lo no tributado por el contribuyente.

3.9 Principio de eficacia

El principio de eficacia, como lo indica la normatividad vigente, describe que con ocasión o en desarrollo de este principio la administración removerá todos los obstáculos de forma para evitar decisiones inhibitorias. Asimismo, dispone que las nulidades que resulten de vicios de

procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado. Frente a este principio Gordillo y Vargas (2017) señalaron:

“(…) La Sentencia C-419 de 1995 con ponencia del magistrado Antonio Barrera Carbonell, se estableció con relación al principio de eficiencia que “se valora como un principio que guía al legislador para conseguir la imposición acarree el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (…)” Lo anterior, deja en claro la razón de ser de este principio, que no se limita a una agilidad en el recaudo, sino en el reconocimiento del costo social que esto implica para el contribuyente, teniendo que ser ajustado a su realidad operacional y patrimonial.

Este principio tiene en la práctica varias exteriorizaciones, algunas de ellas relacionadas con tarifas impositivas, la determinación responsable del impuesto, las respectivas exenciones y los respectivos tratos diferenciados según la calidad del contribuyente”. (p. 31)

En consecuencia, la eficacia en la aplicación de las sanciones de índole tributario debe obedecer, más allá del recaudo o del cumplimiento de la obligación tributaria, a una calidad propia del contribuyente, donde su deber de tributar sea facultativo y, por ende, también lo sea la imposición de una sanción. Ello se refiere a que esta última sea eficaz para restituir el incumplimiento y no genere un efecto contrario de ineficacia en el recaudo por parte de la administración.

3.10 Principio de imparcialidad

La normatividad administrativa consagrada en artículo 197 de la Ley 1607 del 2012, señala que al tener en cuenta el principio de imparcialidad el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna

discriminación. Puesto que así se les dará el mismo tratamiento a todas las partes. Novaro (s.f) se ha referido a este principio de la siguiente manera:

La imparcialidad de la administración en general es concebida desde dos puntos de vista. (...) Primero como un instrumento o como un medio para servir con objetividad los intereses generales y no los de un partido, grupo o fracción política o de sus funcionarios. Desde un segundo punto de vista, no solo es un concepto referido institucionalmente a la administración, sino que alcanza a la actuación funcional de sus funcionarios y de los peritos que puedan tener participación en los procedimientos administrativos. (p.5)

Lo anterior significa que la aplicabilidad de este principio en el procedimiento sancionatorio tributario busca impedir los abusos que puedan darse por parte de la administración, así como también evitar cualquier tipo de discriminación hacia el contribuyente. De ese modo, con la aplicabilidad del principio se permite que el procedimiento siga su curso legal desde el ámbito procedimental en relación con las conductas sancionables, y se evita la intervención de factores externos que pueden inferir en una decisión de sanción no ajustada a derecho.

3.11 Principio de integración normativa

De acuerdo con la norma establecida en la Ley 1607 de 2012, el principio de integración normativa establece que en la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley.

En relación con este principio, la Corte Constitucional en Sentencia C-083 de 1995, en un estudio sobre la aplicabilidad de la analogía, referencia el concepto emitido por el procurador general de la nación donde indica que, si bien es posible que en la ley se encuentren lagunas, el derecho no puede tenerlas. Y es allí donde el principio de la integración normativa cumple su tarea integradora en el campo del derecho. Es decir, la existencia de este principio obedece a que

el legislador no puede proveer una normatividad completa a todo hecho social que pueda originarse, y generar un vacío legal que a nivel procedimental pudiera subsanarse desde la generalidad de la norma o, como se señala en la sentencia citada, también podría usarse análogamente una ley para poder aplicarse a un vacío existente.

3.12 Principio de lesividad (Ley 1607 de 2012, Art. 197)

Con este principio se hace referencia al hecho de que si no hay un daño al Estado no hay sanción, lo cual aplica para calcular las sanciones relacionadas por no cumplir una obligación sustancial o por un mal cumplimiento de esta.

Basado en ello se puede decir que después de la Reforma Tributaria de 2012, se tiene un nuevo y humanizado derecho sancionatorio tributario circunscrito a los principios, no solo a los enlistados en los artículos 193 y 197 de la Ley 1607 de 2012, sino también a todos y cada uno de los normados en la Constitución, la ley y la jurisprudencia, con carácter de precedente constitucional u ordinario.

Así, con esta base conceptual, es posible proseguir con un análisis específico del desarrollo y la aplicación del principio de lesividad, que —naturalmente y como se ha podido ver en los apartados desarrollados— siempre estará en constante interacción con los demás principios señalados.

4. Principio de lesividad

La lesividad es uno de los principios más importantes del sistema sancionatorio tributario, toda vez que este es vital para la conformación de una sanción tributaria; lo anterior se sustenta en lo dicho al principio de este estudio: la estructura de una sanción tributaria (administrativa) infiere los elementos esenciales o principios del delito en materia penal. En relación con este aparte es

necesario mencionar el apoyo que le da la Corte Constitucional a esta adopción de conceptos por parte del sistema tributario al penal. Con respecto a esta materia, el Consejo de Estado (2019) dijo lo siguiente:

De igual forma, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, por el cual se modifica el Estatuto Tributario, consagra que al momento de imponerse las sanciones debe observarse el principio de lesividad, el cual dispone que la conducta del contribuyente lesione el bien jurídico tutelado, que en este caso es el recaudo nacional. No obstante, en el presente asunto no se configura este principio dado que se realizaron los pagos en los términos dispuestos en la normatividad vigente. (Sentencia 2013-00427/2244, 2019,)

De esta forma, toda sanción tributaria impuesta debe recurrir a (i) la tipicidad, (ii) la antijuridicidad y (iii) la culpabilidad, con el fin de que el reproche administrativo sea procedente, y sobre todo el sentido, pues se necesita de los tres elementos para que una sanción sea legalmente viable. A continuación, se describe en qué consisten:

- a) **Tipicidad** (principio de legalidad Ley 1607 de 2012, Art. 197), como se explicó en el literal d del numeral segundo de este trabajo, la tipicidad exige que la pena que se vaya a imponer esté consignada en una ley previa.
- b) **Culpabilidad** (numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política) a diferencia de los demás sistemas administrativos sancionatorios y el sistema penal, este elemento no desarrolla la subjetividad de la infracción, sino la objetividad de esta en el orden tributario, de la cual se desprende negligencia del contribuyente¹ o el dolo; este elemento

¹ Como indicó María Lourdes Ramírez Torrado en su artículo intitulado “Consideraciones de la Corte Constitucional acerca del Principio de Culpabilidad en el Ámbito Sancionador Administrativo”, publicado en la Revista de Derecho N.º 29: “Aparte del régimen de cambios, en el que se excluye la culpa como condición necesaria para la aplicación de una sanción, la Corte ha dado vía para la merma de aplicación del principio de culpabilidad en el campo tributario. Así, el alto tribunal ha sostenido que en

tiene la capacidad de activar la posibilidad de que el Estado amoneste jurídicamente el hecho causado por el contribuyente, mediante una sanción.

- c) **Antijuridicidad** (principio de lesividad Ley 1607 de 2012, Art. 197) la antijuridicidad material, también conocida como lesividad, es la verificación efectiva del demérito de una conducta comparada con el derecho tributario, cuando esta ha afectado o puesto en riesgo el bien jurídico tutelado.

De lo anterior se debe entender que no es suficiente la correlación de los dos primeros elementos, la conducta del contribuyente y el supuesto de hecho de la norma sancionatoria, pues es oportuno analizar si el hecho estuvo forjado para producir daño y, de haberlo hecho, cuál fue su dimensión, debido a que esa ha de ser la apertura de la imposición de una sanción correspondiente.

Ese elemental principio no puede ser desconocido por el legislador y, por lo tanto, gracias a la regulación de varios escenarios se logró disponer este asunto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, el cual ahora constituye el párrafo 1° del artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual determina que “habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias”. En otras palabras, el legislador creó una herramienta impositiva con el fin de proteger el recaudo nacional, en donde dictaminó que, si por responsabilidad del contribuyente se afecta el recaudo nacional, este deberá resarcir el daño, pues esta circunstancia se debe entender como afectación a este como un daño a un bien tutelado.

De la posición tomada y desarrollada por el legislador durante las últimas reformas tributarias se generó una duda trascendental para la aplicación de este principio: ¿todo error en el

ciertos casos el principio de buena fe, vinculado muy estrechamente con el de culpabilidad, será morigerado en virtud de que el individuo haya ‘olvidado’ la declaración de sus obligaciones tributarias (C-160/1998)”.

cumplimiento o el incumplimiento del deber de un contribuyente genera un daño en la administración?

Lo anterior tiene más sentido si se toma la norma y se intenta adaptar a situaciones reales, en las cuales se puede constatar que el contribuyente, a pesar de incumplir con su deber, no genera daño en la administración. Es posible realizar este análisis en casos como el siguiente.

Por ejemplo, una compañía que tiene como deber presentar su declaración de IVA bimestralmente presenta y paga su declaración en un periodo específico; no obstante, esta declaración fue firmada por un representante que no tenía la facultad de firmar una declaración tributaria. Se logra entender que la compañía en su calidad de contribuyente incumplió la obligación formal, pues es preciso recordar que uno de los requisitos de las declaraciones tributarias, para que se den por presentadas, es que estén firmadas por quienes deben hacerlo.

Al tener esto claro, se puede inferir que, conforme lo tipificado, la compañía es acreedora de una sanción debido a que no cumple con los tres elementos mencionados y necesarios para su aplicación. Mas si se analiza a fondo se encuentra que a pesar de que el contribuyente no cumplió con una obligación a su cargo, este no causó ningún entorpecimiento del recaudo nacional, sino que cumplió con su obligación sustancial que fue hacer el aporte ordenado.

En consecuencia, al retornar a la incógnita planteada para este tipo de situaciones, el legislador desarrolló un esquema de interpretación que consiste en que si en la norma hay vacíos, se debe recurrir a las distintas fuentes del derecho², por lo que al remitirse al artículo 25 del Código Civil, la norma se debe interpretar subsidiariamente apoyándose en las decisiones

² Capitulo 6° Código Civil Colombiano

judiciales, y al hacerlo, se encuentra que es basta la jurisprudencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la Corte Constitucional con respecto a dicha inquietud.

4.1 Desarrollo del principio de lesividad por parte de las Altas Cortes

Con el objetivo de continuar con lo propuesto sobre este tema, es menester dejar en claro que es imposible que el principio de lesividad (o antijuridicidad material) lo establezca únicamente el legislador sin antes examinar los cauces establecidos por la jurisprudencia que logran manifestar el verdadero fin de la norma, el cual consiste en la verificación de un daño, no fruto de una presunción, como solo se logra apreciar con la lectura llana de la norma, sino fruto de una cuantificación real dada en cada caso en particular.

Sobre ello se ha de concluir que el texto del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 376 de la Ley 1819 del 2016, donde se dispuso que “la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional”, de lejos no logra regular una conducta punible de forma viable, sino que, por el contrario, da a entender que el legislador de la época positivizó todo incumplimiento normativo, un hecho jurídico que afectaba el recaudo nacional y que por lo tanto causaba una vulneración.


Esta percepción, generada por la lectura llana de la norma, olvidó el génesis de todo sistema sancionatorio que consiste en *nulla poena sine iniuria*, por este motivo, es menester acudir a los pronunciamientos de las Altas Cortes para darle una aplicación a la norma, más acorde con la realidad del país.

5. Línea jurisprudencial

5.1 Gráfica línea jurisprudencial

Tabla 1. *Línea jurisprudencial*

Fuente:

¿Antes de la adaptación de principios en el sistema sancionatorio tributario, existía algún tipo de prevalencia de los intereses sociales sobre el incumplimiento formal, al momento de aplicar una sanción tributaria?		
<p>Sistema sancionatorio tributario guiado por el principio de lesividad, encaminado a la protección del interés superior de la sociedad sobre el interés particular, establecido en la Constitución Política de Colombia.</p>	 <p>Estado Social de Derecho</p>	<p>Sistema sancionatorio tributario guiado por el principio de lesividad, encaminado a la autoprotección de los recursos del Estado mediante la imposición de una responsabilidad de la antijuricidad formal.</p>
	<ul style="list-style-type: none"> ● T-426/1992 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. ● T-505 de 1992. MP. Eduardo Cifuentes Muñoz. ● C-590 de 1992. MP. Simón Rodríguez Rodríguez. <p style="text-align: center;">Sistema sancionatorio tributario</p>	
	<p>C-214 de 1994 MP. Antonio Barrera Carbonell</p> <p>C-151 de 1995 MP. Fabio Morón Díaz.</p> <p>✦ C-597 de 1996. MP. Alejandro Martínez Caballero.</p> <p>▲ C-690 de 1996. MP. Alejandro Martínez Caballero.</p> <p>C-579 de 1999 MP. Eduardo Cifuentes Muñoz.</p> <p>C-637 de 2000 MP. Álvaro Tafur Galvis.</p> <p>C-616 de 2002. MP. Manuel José Cepeda Espinosa.</p> <p>C-231 de 2003. MP. Eduardo Montealegre Lynett.</p>	

En la tabla anterior es posible observar los puntos nodales de la jurisprudencia, lo cual consecuentemente demuestra la tendencia jurisprudencial respecto a la sanción tributaria como un fundamento de la protección del interés general de la sociedad; lo anterior se vincula con la necesidad de que el daño sea real para la aplicación de las sanciones en contravía de la tendencia actual, consistente en la aplicación de las penas sobre incumplimientos formales.

5.2 Línea Jurisprudencial

En este aparte se lleva a cabo un análisis jurisprudencial siguiendo los lineamientos expuestos por Diego López (2002) en su obra denominada *El derecho de los jueces*, dado que este texto enmarca un estudio de la jurisprudencia acorde a la finalidad que se busca exponer en este trabajo.

Por ello se citan sentencias relacionadas con el principio de lesividad estudiado en esta investigación, pues permiten fijar la respectiva línea jurisprudencial de acuerdo con la jurisprudencia emanada de la Corte Constitucional. Asimismo, se hace una identificación de las sentencias que sirvieron para la presente línea, como la sentencia arquimédica, aquellas que componen el nicho citacional, las que se pueden clasificar como fundadoras, hito consolidadoras y sentencias dominantes. Sin embargo, a fin de que sea dinámico y para mayor comprensibilidad, tal exposición se organiza en orden cronológico.

Para empezar, a partir del modelo planteado López (2002), se toma como problema jurídico la siguiente pregunta: ¿Cómo la Corte Constitucional desarrolló jurisprudencialmente la potestad sancionatoria de la administración antes de la existencia del sistema sancionatorio tributario, el cual se guía por el principio de lesividad? Con dicho cuestionamiento se pretende visualizar si la administración ha guiado la punibilidad de las conductas sancionables del orden tributario a la protección del interés superior de la sociedad, consecuentemente con el daño causado o, en

cambio, lo ha hecho hacia la autoprotección de los recursos estatales mediante la responsabilidad de la antijuricidad formal.

Respecto al tema tributario acorde al Estado Social de Derecho instaurado en la Constitución Política de Colombia, la Corte Constitucional expidió una sentencia, calificada como fundadora, en la cual se dice que uno de los objetivos del sistema tributario es “combatir las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos de personas de la población, prestándoles asistencia y protección” (Sentencia T-426, 1992, preámbulo). Así, es a través del sistema tributario que el Estado soporta económicamente su propio funcionamiento, por ende, constituye en sí mismo un sistema sancionatorio de tipo tributario, con la finalidad de seguir con la prestación asistencial y de protección de la población. Bajo este lineamiento la Corte Constitucional indicó:

[Que] los principios de dignidad humana y de solidaridad social, el fin esencial de promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los derechos, deberes y principios constitucionales y el derecho fundamental a la igualdad de oportunidades, guían la interpretación de la Constitución económica e irradian todos los ámbitos de su regulación, propiedad privada, libertad de empresa, explotación de recursos, producción, distribución, utilización y consumo de bienes y servicios, régimen impositivo, presupuestal y de gasto público. (Sentencia T-505, 1992, preámbulo)

De lo anterior se sostiene que, jurisprudencialmente, el sistema sancionatorio tributario se encuentra regulado bajo el fin de la promoción de la prosperidad y la garantía de los derechos, deberes y principios consagrados constitucionalmente.

Ahora bien, la Corte Constitucional en uno de sus primeros fallos, en el que el eje central de estudio se encontraba bajo la potestad sancionatoria de la administración, sostuvo lo siguiente:

La naturaleza jurídica de dicha potestad es sin duda 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. (Sentencia C-214, 1994, preámbulo)

Al observar esta sentencia se evidencia un cambio en la línea jurisprudencial sostenida por la Corte Constitucional en sus primeros años, en lo que respecta a los fines que guían al sistema tributario, pues en la jurisprudencia anterior a la citada sentencia se entendía que la existencia de este sistema estaba encaminada a la protección del interés superior de la sociedad sobre el interés particular, lo cual fue establecido en la Constitución Política de Colombia, *a contrario sensu*. De esta manera, esta sentencia tiene como fin la autoprotección de los recursos del Estado a través de la imposición de una responsabilidad formal.

A pesar de ello, en un lapso bastante corto, la Corte Constitucional retoma la concepción de tipo proteccionista hacia el interés general en el ámbito sancionatorio tributario, y señala lo siguiente:

La potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de realización de los fines que la Carta atribuye a estas autoridades, pues permite realizar los valores del 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. Pueden distinguirse por lo pronto diferentes órbitas de acción sancionadora de la administración: así, frente a sus propios servidores opera el derecho disciplinario en sentido estricto, mientras que frente a la generalidad de los administrados se suele hablar en general de derecho correccional. (Sentencia C-597,1996, capítulo VII, numeral 8)

La Sentencia C-597 de 1996 será la sentencia que en esta línea jurisprudencial se conocerá como la sentencia dominante, pues el concepto jurisprudencial dado en ella es el que se mantuvo por el Alto Tribunal respecto al sistema tributario, las sanciones y el interés general, teniendo en cuenta a la sanción y el daño ocasionado a la administración. Igualmente, la Corte Constitucional indicó la naturaleza de la potestad sancionadora tributaria, de esa manera:

Una de las manifestaciones específicas de potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo con criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado. Es lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho. (Sentencia C-597,1996, capítulo VII, numeral 9)

Se determinó entonces que, desde el ámbito de la norma fundamental del Estado, se impone a los ciudadanos una obligación desarrollada como un deber, en el cual, a fin de sopesar las cargas o gastos del Estado, los particulares deben contribuir –de forma económica–, y que se ha de señalar la relación existente en materia tributaria entre el particular y el Estado Social de Derecho.

A su vez, de acuerdo con la potestad de tipo sancionatorio que constitucionalmente se origina a cargo del Estado, la Corte Constitucional dispuso puntualmente los conceptos relacionados con la obligación tributaria, y reveló cómo el proceso administrativo sancionatorio se enmarca en uno de los principios fundamentales a nivel procesal: el debido proceso (Sentencia C-690, 1996).

Así, en la jurisprudencia citada, se aclara la concepción dada a la obligación tributaria y a la vez se especifica la funcionalidad dada al legislador para que en el desarrollo de sus actividades legislativas imponga la regulación legal en materia tributaria a los particulares; esta persona debe aclarar dentro de dicha regulación legislativa el procedimiento requerido para hacer cumplir la obligación de contribuir al Estado por medio del pago de los impuestos. Lo anterior fue dispuesto taxativamente en la sentencia de la siguiente forma:

El legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas y en el principio de eficacia de la administración de impuestos, por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. (Sentencia C-690, 1996, capítulo VI, numeral 5)

Esta sentencia es relevante para el estudio jurisprudencial de este texto, dado que manifiesta la potestad a cargo del legislador en materia tributaria, y así evidencia la importancia dada al

órgano legislativo en el desarrollo armónico de la constitución del sistema tributario, y las respectivas sanciones que emergen del no cumplimiento del deber de tributación a cargo del particular. Este deber de tributación es definido por la sentencia en estos términos:

La rama legislativa puede señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional. Sin embargo, no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues ella debe adecuarse a la Constitución, y en particular al debido proceso y los principios que gobiernan el sistema tributario. (Sentencia C-690, 1996, preámbulo).

Por último, esta sentencia expresa las bases procesales por las cuales se rige el procedimiento administrativo, cuando aclara:

[Que] las actuaciones administrativas sancionatorias deben regirse bajo los parámetros del debido proceso, por consiguiente, las garantías individuales mínimas que de este derecho se derivan deben aplicarse en el ámbito del poder tributario. Por ello la infracción administrativa tributaria requiere de la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, de la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta. Igualmente, en materia penal, y en general en el campo sancionatorio, la Corte ha reconocido también, que el debido proceso implica la proscripción de la responsabilidad objetiva, toda vez que aquella es incompatible con el principio de la dignidad humana y con el principio de culpabilidad acogido por la Carta. (Sentencia C-690, preámbulo)

De ese modo se da a entender que el sistema sancionatorio tributario, conducido por la administración, debe guiarse por el principio del debido proceso, y es por ello que la conducta ha

de estar tipificada en el momento de su comisión, así debe mostrarse la afectación al bien jurídico tutelado por el Estado, y que a partir de dicha afectación y su tipificación puede adelantarse un proceso sancionatorio en contra de los particulares que incumplan con sus deberes tributarios.

La Sentencia C-690 de 1996 puede considerarse, a partir del estudio de la presente línea, como la consolidadora, pues es una fuente de réplica en información y estudio jurisprudencial de sus predecesoras, dado el alcance jurisprudencial sobre la materia que adujo la Corte Constitucional en ella. Para entender la norma en materia sancionatoria tributaria, posteriormente la Corte Constitucional dispuso lo siguiente:

No todo error en la información suministrada puede dar lugar a las sanciones previstas en el artículo 651 del Estatuto Tributario. Por tanto, 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. [...] Por estas razones, se declarará la exequibilidad de las expresiones acusadas, pero bajo la condición de que el error haya producido un daño y la sanción sea proporcional al mismo. (Sentencia C-160, 1998, capítulo III)

Este concepto de la Corte Constitucional se articula con los ya emitidos en materia de antijuricidad, pues si bien es cierto que el incumplimiento a los deberes impuestos de manera constitucional y legislativa en principio originaría una sanción respectiva, se ha de tener en cuenta que, desde el desarrollo al debido proceso, es menester evidenciar la existencia del daño a la administración, dado que, sin el daño, tal y como indica la sentencia, no se puede imponer una sanción.

Ya en la entrada del nuevo siglo, la Corte Constitucional procedió, según lo ya normado y la jurisprudencia existente, a definir una clasificación de las obligaciones tributarias:

Las obligaciones tributarias, vínculos que facultan a la administración para exigir de determinado sujeto las prestaciones relacionadas con el poder impositivo del Estado, se clasifican en materiales o sustanciales y en formales o instrumentales. Las primeras imponen el pago de tributos y revisten al sujeto activo del poder coactivo necesario para hacer efectivo su cumplimiento y exigir, en caso de incumplimiento, las compensaciones correspondientes; las segundas hacen posibles las prestaciones destinadas a regular, controlar y garantizar las primeras y están dotadas de medidas correctivas que las garantizan. (Sentencia C-637, 2000, capítulo VI, numeral 3)

La importancia de esta clasificación obedece a las consecuencias jurídicas que se imponen sobre el incumplimiento de las obligaciones tributarias, pues en ambos casos, aducen a la potestad sancionatoria. Asimismo, esta sentencia empieza a vislumbrar un avance en materia procesal para el sistema tributario del país, si se tiene en cuenta que este sistema debe ir acorde al principio de progresividad.

A partir del año 2000, la Corte Constitucional empezó a desarrollar con mayor nitidez la potestad sancionadora de la administración, que en algunos casos lograba crear la ilusión de un paralelismo con la potestad punitiva del Estado en el ámbito penal. Por ello, y en relación con la aplicación del debido proceso, la Corte Constitucional realizó la respectiva distinción entre ambas potestades desde la aplicabilidad del proceso, así:

La Corte también ha resaltado que, en materia sancionatoria administrativa, las garantías del debido proceso no tienen el mismo alcance que en el ámbito penal. Por ello, reiteró que “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 [...]. (Sentencia C-616, 2002, preámbulo)

A partir de este concepto jurisprudencial, se debe entender que, si bien existe una aplicabilidad del principio del debido proceso en la potestad sancionadora de la administración, este no es equiparable a la potestad punitiva del Estado en materia penal, puesto que la protección y sus fines se dan en diferentes aspectos. Por ende, en materia de la potestad sancionadora de la administración se busca la protección de la organización y funcionamiento del Estado, al entender que esta sentencia vuelve a cambiar la línea jurisprudencial hacia una autoprotección del Estado en materia sancionatoria tributaria, sobre lo sostenido por la Alta Corte respecto a una protección del interés general o superior de la sociedad.

En este contexto, el desarrollo de la jurisprudencia de la Corte Constitucional estipula que las potestades de tipo sancionatorio de la administración y de tipo punitivo del Estado se distancian, respecto a sus fines, aunque en ciertos casos pueden converger de un mismo hecho o conducta, y se observa entonces lo siguiente:

Cuando existe un deber constitucional, su inobservancia o el cumplimiento indebido puede conllevar la imposición de sanciones. Dichas sanciones, sin embargo, no necesariamente son uniformes porque varían dependiendo de la naturaleza del deber omitido y de los fines que persiga la medida. En materia tributaria el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes puede generar al menos dos tipos de

responsabilidad, la penal y la patrimonial, que lejos de ser excluyentes resultan complementarias frente a los bienes jurídicos objeto de protección. (Sentencia C-231, 2003, capítulo VII, numeral 6)

Por lo cual es procedente decir que, si bien los fines de las potestades de tipo sancionatorio y punitivo penal del Estado son diferentes, en ocasiones el hecho o conducta que origina la vulneración de un bien jurídico protegido por el Estado, cuya consecuencia origine un daño, podrá ser sancionada bajo los diferentes regímenes jurídicos del Estado, según su punibilidad.

También se debe considerar que, desde las facultades dadas al legislador respecto a la potestad sancionatoria de la administración, en cuanto a la protección del deber u obligación de tributar por parte de los particulares, la Corte Constitucional manifiesta:

[Que] el derecho administrativo sancionador, como nueva rama del derecho, supone de cierta manera una ruptura del principio clásico de la tridivisión de poderes, conforme al cual la represión de los ilícitos competía exclusivamente al poder judicial, más concretamente a la justicia penal. Este modelo de separación absoluta de funciones se reveló como insuficiente ante el significativo aumento del catálogo de infracciones, producto a su vez de la complejidad de las relaciones sociales en el Estado moderno y del comentado aumento de sus actividades. Las diferencias entre las infracciones que empezaron a ser sancionadas directamente por la Administración, y aquellas otras que se reservaron a la justicia penal, estribaba en los intereses que se protegían al castigar la conducta. Las sanciones administrativas, usualmente correspondieron al incumplimiento de deberes para con la Administración. (Sentencia C-506, 2002, capítulo VI, numeral 3)

Con base en esa aclaración se observa cómo desde la procedibilidad se empezaron a imputar conductas de carácter ilícito, a cargo de su conocimiento de la administración, teniendo en cuenta

que para la época de la emisión de la sentencia, tal y como esta lo refiere, el derecho administrativo se convierte en una de las ramas del derecho más nuevas, y por eso la punibilidad que se origina del incumplimiento de las obligaciones de carácter administrativo confluía en una especie de vacío jurídico que tuvo que empezar a complementarse, a fin de satisfacer los objetivos de la administración.

Esta sentencia se refiere, a su vez, a los fines constitucionales de la actividad sancionatoria de la administración respecto a los tributos, y simultáneamente vislumbra la separación de poderes y la capacidad de la administración de delegar a entidades ciertas facultades para administrar justicia de acuerdo con lo establecido por el legislador, como un ejemplo claro para el caso presente. Conviene agregar que esa potestad recae en la DIAN cuando se evidencia un incumplimiento de la obligación tributaria, ya sea directa o indirecta.

Finalmente, dicha sentencia será denominada como arquimédica, pues tal como lo argumentó López (2002), tiene su deber ser en constituirse en una de las últimas emitidas por la Alta Corte en la materia objeto de estudio –en este caso téngase en cuenta que es antes de la existencia del sistema sancionatorio tributario actual–, así como en tener una relación que permita hacer una ingeniería en reversa, a fin de encontrar fallos asociados a sus hechos, normas u objeto de pronunciamiento, lo cual contribuye a que el estudio de la línea sea más completo.

6. Inconstitucionalidad en la aplicación del principio de lesividad

De todo lo desarrollado hasta este punto se deduce que no basta con la coexistencia entre la conducta del constituyente y el hecho sancionable, sino que es necesario que la administración vaya más allá y constate si esta conducta tipificada llegó a producir algún tipo de daño, y si lo hizo, cuál fue su magnitud, pues de esta lesión se debe partir para proceder con la aplicación de la sanción prevista.

Se debe precisar que este concepto es fundamental y que el legislador no lo puede obviar, debido a que estaría frente a una flagrante violación al régimen constitucional, como lo hace actualmente con el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 640 del actual Estatuto Tributario.

El párrafo 1° del artículo 640 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, prevé que “habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias”.

De lo transcrito se entiende que en esta regulación (artículo 282 de la Ley 1819 de 2016) aparece inconstitucionalidad de la norma, dado que, si bien la función del legislador es establecer el principio de lesividad, no se puede dejar a su total arbitrio la imposición de sanciones de carácter particular. Para esta labor es necesaria la utilización de los criterios de la Carta Política que se fijaron para el efecto, y si el legislador no encuentra respuesta en estos, debe utilizar de manera subsidiaria la jurisprudencia de las Altas Cortes en donde se ha señalado el verdadero valor legal de este principio –como ya se mencionó– que consiste en la real generación de un daño fruto de una estimación individualizada.

Lo anterior cobra más sentido si se tiene en consideración que, conforme a lo estudiado en este escrito, las Altas Cortes introdujeron el concepto de lesividad en el sistema tributario mucho antes de que se proferiera la Ley 1607 de 2012, toda vez que no se trata de una definición que el legislador atribuya, sino que es un principio y, por consiguiente, lo que se desarrolló fue la protección jurídica respecto a este. De ahí que no se pueda permitir que la lesividad se entienda como el mero incumplimiento de un deber legal, el cual por el simple hecho de ser un incumplimiento no puede presumir el daño o la obstaculización del recaudo nacional.

Para desarrollar mejor este punto se seleccionaron dos sentencias que pueden funcionar a modo de ejemplo, de la siguiente manera:

El primer fallo lo profirió el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 5 de septiembre de 2014, dentro del expediente 2013-173 con la magistrada ponente Patricia Afanador; la discusión a zanjar en este fallo consistió en que Schneider Electric de Colombia, mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad de los actos proferidos por la administración de impuestos, en los cuales se sancionaba a la compañía por no haber cumplido con la obligación formal de entregar la información.

Sin embargo, la razón por la cual la compañía no había podido hacerlo obedecía a una falla en el sistema de la administración de impuestos que le impidió diligenciar el formulario correspondiente, ese hecho hizo que se venciera el término para declarar. Al explicar tal circunstancia a la administración esta fue reacia a levantar la sanción, pese a ello el fallo dispuso lo dicho a continuación:

De otra parte, no hay en el expediente ningún elemento probatorio que permita establecer que se haya obstaculizado la función fiscalizadora de la Administración, frente a la determinación del impuesto de renta por el año gravable 2008, o impedido ejercer esa función en los términos legales. Por lo tanto, para la Sala la sanción impuesta debe levantarse, razón por la cual el cargo está llamado a prosperar (Tribunal Administrativo de Cundinamarca, 2014)

Frente a este punto, el despacho modela su fallo en torno a la lesividad, pues dictamina que la administración de impuestos no demostró la existencia de un daño, el cual se podría tomar como la obstaculización de la función de fiscalización de esta, y teniendo en cuenta el análisis jurisprudencial hecho, la nulidad prosperó.

El segundo fallo fue proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado con ponencia del magistrado Jorge Octavio Ramírez Ramírez, dentro del expediente No. 080012333000 2013 00167 01 y N.I. 21040 el 1 de junio de 2016. La discusión presentada dentro del proceso obedecía a si la Constructora Cares S. A. estaba obligada a pagar la sanción de la que habla el artículo 651 del Estatuto Tributario: “sanción por no enviar información o enviarla con errores”; al momento de presentar en término su declaración informativa de precios de transferencia del año gravable 2008, en las casillas en donde debería colocar su NIT y razón social, se colocaron los datos del representante legal de Cares. Después de estudiar el caso, la Sección Cuarta determinó:

Bajo el anterior contexto, para la Sala, la aplicación de la sanción impuesta a la sociedad desborda las anteriores pautas. El contribuyente cumplió en la fecha con su deber de presentar la información en medios magnéticos. Además, obró con diligencia, puso en evidencia su intención de colaboración, lo que lleva a imposibilitar la aplicación de la sanción.

Adicionalmente, la autoridad tributaria no cuestionó que la información presentada no correspondía a la sociedad, ni demostró que con el error se hubiere alterado el contenido de la información requerida, como tampoco explicó en qué medida se obstruyó la labor de fiscalización de la Administración, presupuesto que era necesario acreditar para efectos de imponer la sanción, por cuanto no basta mencionar que con el solo hecho de no suministrar la información en medio magnético dentro de los plazos establecidos ocasionó un perjuicio al Estado.

El daño ocasionado a la Administración se configura en la medida [en] que las conductas que dan lugar a las infracciones señaladas en el artículo 651 del Estatuto Tributario

dificulten u obstaculicen la labor de fiscalización de la DIAN, en el caso en estudio la Sala advierte que la DIAN tuvo conocimiento que la información fue presentada por la sociedad pero que presentaba errores, como se observa en la resolución que resuelve el recurso de reconsideración [...]. (Consejo de Estado, 2016, numeral 2.1.11)

Como ya se había demostrado, la jurisprudencia ha dispuesto que no hay lugar a la imposición de una sanción siempre y cuando el hecho que se cometió no haya generado un daño, por lo que el operador judicial, a diferencia del legislador, supo distinguir entre el incumplimiento de una obligación y la generación de un daño a la administración. Este hecho es fundamental toda vez que, si el primero consiste en una falta en la obligación del contribuyente, no siempre la conducta será dañosa, por lo cual no será necesaria la imposición de una sanción, mientras que, si se genera un daño a la administración, esta acción sí es merecedora de la imposición de una sanción.

Por lo anterior, se concluye que se debe limitar el poder sancionatorio de la administración, pues al hacerlo se protegen ciertas garantías y principios, como el de lesividad, por lo que dar por hecho que la infracción tributaria por si sola debe desencadenar una sanción (debido a que se presume el daño) es inconstitucional. En consecuencia, es necesaria la interpretación de la jurisdicción contenciosa, puesto que esta estableció que para aplicar la lesividad antes debe existir un estudio de valoración más serio y consciente que la sola confrontación de la conducta fáctica del contribuyente, con el supuesto de hecho que se halla en la norma.

Lo anterior demuestra que tal principio fue ideado no con el fin de dificultar la función de la administración, sino de alcanzar un sistema tributario razonable, justo y proporcional.

7. Conclusiones

Luego de desarrollar un análisis sobre los principios del sistema sancionatorio tributario, se logró observar que el principio de lesividad, el cual tiene una gran inferencia sobre todo este sistema sancionatorio, está fuertemente correlacionado con los elementos que conforman el delito, estos son (i) tipicidad (ii) culpabilidad y (iii) antijuridicidad.

Es necesario señalar que en el desarrollo de este estudio se hallaron dos diferencias transversales que separan al sistema sancionatorio tributario del sistema penal, estas diferencias consisten en lo siguiente: (i) la capacidad del ente para imponer la sanción y (ii) no existe culpa subjetiva dentro de dicho sistema administrativo.

Como ya se explicó, lo anterior se justifica en este hecho: el derecho administrativo sancionador (derecho sancionatorio tributario), entre otros, logró crear una ruptura en la separación de tareas soportadas por la separación de poderes (rama administrativa, ejecutiva y judicial), así, la conducta que ponga en peligro o dañe el derecho tutelado no es solo castigada por la justicia penal –cabe recordar que el modelo sustentado únicamente por esta justicia poseía una falla y era la incapacidad de sancionar el aumento de las infracciones, tanto en número como diversidad, lo que resultaba complejo–, y por ello la administración empezó a sancionar las infracciones que eran de su competencia.

Al generarse tal división entre las infracciones que empezaron a ser sancionadas directamente por la administración, y aquellas otras que se reservaron a la justicia penal, también lograron generar una diferencia entre los intereses que se protegían al castigar la conducta. En ese sentido, las sanciones administrativas, usualmente, correspondieron al incumplimiento de deberes para con la administración.

De igual forma, y como quedó demostrado, el sistema sancionatorio tributario no cuenta con la subjetividad del hecho sancionable, es decir, la culpa siempre será objetiva, asunto que se amplía más adelante.

Por lo anterior, a pesar de que sean similares el sistema penal y el sistema sancionatorio tributario, poseen varias características que los hacen diferentes; mas dentro sus similitudes se halló que todo el sistema sancionatorio tributario se fundamenta en tres elementos para su existencia y aplicación, estos son la tipicidad, culpabilidad y antijuridicidad, por lo que toda sanción tributaria debe recurrir a estos para que la penalidad sea legalmente viable. Estos tres elementos fueron sustraídos del sistema penal y fueron amalgamados en el sistema sancionatorio tributario, por la Constitución y el artículo 197 de la Ley 1607 del 2012.

En cuanto a la tipicidad, este es un principio que genera una garantía en materia de sanciones tributarias, en virtud del cual una infracción tributaria tiene esta calidad siempre que la conducta cometida se encuentre tipificada y sancionada en la ley tributaria previa, de lo contrario, la sanción impuesta perderá todo soporte legal.

Sobre la culpabilidad, es importante señalar que este principio no fue anexado al sistema sancionatorio tributario, mediante ley, sino que se soporta en el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política. La culpabilidad se refiere a la subjetividad del hecho sancionable, y el desarrollo de la culpabilidad en el presente sistema es objetivo, en la medida en que en derecho tributario esta es excluida, tal como lo indicó (Ramírez (2008) en su artículo “Consideraciones de la Corte Constitucional acerca del Principio de Culpabilidad en el Ámbito Sancionador Administrativo” publicado en la Revista de Derecho N.º 29.

Esa posición se ha tratado de invalidar por parte de la Corte Constitucional, al sostener que en ciertos casos el principio de buena fe, vinculado estrechamente con el de culpabilidad, será

disminuido en virtud de que el individuo haya *olvidado* la declaración de sus obligaciones tributarias (Sentencia C-160, 1998).

Asimismo, en desarrollo del principio de lesividad se logró precisar que este elemento, también garantista, cumple con la función de verificar si se ocasionó un daño o se puso en riesgo el bien jurídicamente tutelado, por lo que se debe entender que a pesar de que exista una correlación de los dos elementos anteriores, es fundamental saber si la conducta produjo daño.

Respecto al daño producido se dedujo que el bien jurídicamente tutelado es el recaudo nacional, el cual está descrito en el numeral 9° del artículo 95 de la Constitución Política, que a su vez impone la obligación formal de declarar. Por este motivo, se deduce que el legislador confunde la obligación formal de declarar sobre el daño efectivo que se genera ante el bien jurídicamente tutelado.

Se concluyó así que este error en la conducta sancionable se genera al momento de querer establecer el principio de lesividad (o antijuridicidad material), sin antes tener en cuenta los precedentes dispuestos por la jurisprudencia, debido a que por su naturaleza logran manifestar el verdadero fin de la norma: la verificación de la existencia de un daño fruto de una cuantificación real dada en cada caso en particular.

El texto normativo, a saber, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, modificado por el artículo 376 de la ley 1819, expresó sobre ello que “la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional”; esta descripción no logra regular una conducta punible de forma viable, sino que, por el contrario, da vía libre a la positivización de todo incumplimiento normativo, y si se tiene en cuenta que un hecho jurídico de este tipo no siempre afecta el recaudo nacional, se genera una vulneración.

Esta postura generada por la lectura plana de la norma olvida el principio de cualquier sistema sancionatorio, que consiste en *nulla poena sine iniuria*, por esta razón, es menester acudir a los pronunciamientos de las Altas Cortes con el fin de darle una aplicación a la norma más acorde con la realidad del país.

Finalmente, a partir del desarrollo jurisprudencial propuesto en esta investigación se llegó a varias conclusiones; la primera de ellas es que las Altas Cortes comparten la idea de que el sistema sancionatorio tributario nacional debe guiarse por el principio del debido proceso, hecho que se empezó a regular con la entrada en vigencia de la Ley 1607 del 2012, y así concluyen que la conducta debe estar tipificada en el momento de su comisión, al igual que debe mostrarse la afectación al bien jurídico tutelado por el Estado, y que a partir de dicha afectación y su tipificación puede adelantarse un proceso sancionatorio en contra de los particulares que incumplan con sus deberes tributarios.

De igual forma, se encontró que la sentencia C-690 de 1996, proferida por la Corte Constitucional puede considerarse como un fallo consolidador, es decir, dentro de esta decisión se encuentra todo el desarrollo procesal y jurisprudencial de sus predecesoras, por lo que claramente esta decisión logra articularse con las ya emitidas en materia de antijuricidad. Así, si bien es cierto que el incumplimiento de los deberes impuestos de manera constitucional y legislativa en principio originaría una sanción respectiva, se ha de tener en cuenta que, desde el desarrollo al debido proceso, se debe evidenciar la existencia del daño a la administración, pues sin este, tal y como indica la sentencia, no se puede imponer una sanción.

Hasta aquí se logra determinar que la teoría del daño en materia tributaria consiste en que no basta solo con el cumplimiento formal de los elementos señalados por la norma, es decir, la existencia entre la conducta del contribuyente y el hecho sancionable, sino que se hace necesario

reconocer (i) si el hecho investigado realmente es transgresor, y (ii) si esta transgresión causó a algún tipo de daño, pues de esta lesión se debe partir para proceder con la aplicación de la sanción prevista.

En conclusión, al basarse en el sistema de principios y la jurisprudencia, no hay lugar a la imposición de una sanción, siempre y cuando el acto cometido no hubiera generado un daño, por lo que el operador judicial, a diferencia del legislador, tuvo la capacidad de discernir entre el incumplimiento de una obligación y la generación de un daño a la administración, lo cual, como se dejó en claro, es fundamental, pues el primero es una falta en la obligación del contribuyente que no siempre será dañosa.

8. Bibliografía

- Actualícese. (2014). *Definición y principios del sistema tributario*. Obtenido de <https://actualicese.com/definicion-y-principios-del-sistema-tributario/>
- Alexy, R. (1988). Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. *Revista Doxa*. 5, 139-151.
- Arrijoja, A. (1997). *Derecho fiscal*. México: Themis.
- Congreso de la República. (2000). Ley 599 del 24 de julio de 2000. Diario Oficial No. 44.097 de 24 de julio del 2000. [Por la cual se expide el Código Penal] . Bogotá, D.C., Colombia.
- Congreso de la República. (2012). Ley 1607 del 26 de diciembre de 2012. Diario Oficial No. 48.655 de 26 de diciembre de 2012. [Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones]. Bogotá, D.C., Colombia.
- Congreso de la República. (2016). Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.101 de 29 de diciembre 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 o. Bogotá, D.C., Colombia.
- Consejo de Estado. (2005). Sentencia 14451. Sección Cuarta. C.P.: Ligia López Díaz. Bogotá, D.C., Colombia.
- Consejo de Estado. (2016). Sentencia segunda instancia. *Sala de lo contencioso administrativo*. Sección cuarta. C.P.: Jorge Octavio Ramírez. Bogotá, D.C., Colombia.
- Consejo de Estado. (2019). Sentencia 2013-00427/22441 del 5 de febrero de 2019. Sección Cuarta. *Sala Contencioso Administrativo*. C.P.: Jorge Octavio Ramírez. Bogotá, D.C., Colombia.
- Constitución Política de Colombia. (1991). Artículo 95. De los deberes y obligaciones. Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1992). Sentencia T-426 del 24 de junio de 1992. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1992). Sentencia T-505 del 17 de marzo de 1992. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Eduardo Cifuentes Muñoz*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1994). Sentencia C-214 del 28 de abril de 1994. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Antonio Barrera Carbonel*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1995). Sentencia C-083 del 1 de marzo de 1995. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Carlos Gaviria Díaz*. Bogotá D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1996). Sentencia C-409 del 4 de septiembre de 1996. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Alejandro Martínez Caballero*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1996). Sentencia C-597 del 6 de noviembre de 1996. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Alejandro Martínez Caballero*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1996). Sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Alejandro Martínez Caballero*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (1998). Sentencia C-160 del 29 de abril de 1998. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Carmenza Isaza de Gómez*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2000). Sentencia C-637 del 31 de mayo de 2000. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Álvaro Tafur Galvis*. Bogotá, D.C., Colombia.

Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia C-506 del 3 de julio del 2002. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Marco Gerardo Monroy*. Bogotá, D.C., Colombia.

- Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia C-616 del 6 de agosto del 2002. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Corte Constitucional de Colombia. (2002). Sentencia C-870 del 15 de octubre de 2002. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Corte Constitucional de Colombia. (2003). Sentencia C-231 del 18 de marzo de 2003. *Sala Plena de la Corte Constitucional. M.P.: Eduardo Montealegre Lynett*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Corte Constitucional de Colombia. (2013). Sentencia C-249 del 24 de abril de 2013. *Sala Plena Constitucional. M.P.: María Victoria Calle*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Corte Constitucional de Colombia. (2013). Sentencia C-528 del 14 de agosto del 2013. *Sala Plena Constitucional. M.P.: María Victoria Calle Correa*. Bogotá, D.C., Colombia.
- Gómez, C., González, O., César Sánchez, J. B., Ramos, W., Ordóñez, A., Briceño, E., . . . Eugeni, V. (2019). *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Gordillo, Á., & Vargas, W. (2017). *Principios del Derecho Tributario [Tesis de grado]*. Bogotá: Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano.
- Insignares, R., Marín, M., Muñoz, G., Piza, J., & Zornoza, J. J. (2007). *Curso de Derecho Fiscal*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- López, D. (2002). *El derecho de los jueces*. Bogotá: Legis-Uniandes.
- Novaro, C. (s.f). *Los principios de imparcialidad y de debido procedimiento como presupuestos informadores de los deberes de actuación de la Administración Tributaria*. s/e.

Parra, F. W. (2013). Principio de lesividad en ámbito sancionatorio tributario colombiano.

Principio Iuris. 20, 43-63.

Ramírez, M. (2008). Consideraciones de la corte constitucional acerca del principio de

culpabilidad en el ámbito sancionador administrativo. *Revista de Derecho* (29), 153-177.

Roldán, P. (s.f). *Diferencia entre impuestos directos e indirectos*. Obtenido de Economipedia:

<https://economipedia.com/definiciones/diferencia-impuestos-directos-e-indirectos.html>

Romero, C., & Y. Grass, X. G. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario.

Derecho y políticas públicas. 15 (17), 67-77.

Sánchez, A. (20013). *El procedimiento sancionador tributario en el ámbito local*. s/e.

Tribunal Administrativo de Cundinamarca. (2014). Sección Cuarta-Subsección A. Expediente

2013-173 . M.P.: *Patricia Afanador Armenta*. Bogotá, D.C., Colombia.

Visca, J. (2011). *Intereses en el Derecho Tributario*. Buenos Aires: Separata Temática.