

Problemática de las infracciones y sanciones tributarias.

Su aplicación administrativa y las tendencias jurisprudenciales

ELIZABETH WHITTINGHAM GARCÍA*

Panel

Las causales de exoneración de la sanción por inexactitud: análisis a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Tema

Demostración y fundamentación de la causal de exoneración de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario (ET).

Según la jurisprudencia¹, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores *equivocados* implica la *inexistencia* de los egresos que se llevan, como costo, deducción, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones, porque en realidad no lo son.

En consecuencia, la infracción que permite aplicar la sanción por inexactitud se tipifica simplemente por:

- La inclusión de factores equivocados.
- Por error de interpretación de los hechos económicos y de la subsunción de estos en

la norma que se invoca para amparar el beneficio –infracción objetiva–.

- Por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos –infracción subjetiva–.

Las situaciones de hecho que han dado origen al criterio enunciado son las siguientes:

- Ausencia de pruebas que soporten las cifras y factores declarados, ya sea porque la administración solicitó la comprobación y no se atendió la solicitud o porque el contribuyente no asume su responsabilidad frente a la carga de la prueba en las oportunidades procesales previstas para el efecto.

– Deficiencias probatorias, es decir, se aportan pruebas que permiten demostrar la realidad de los conceptos, pero éstas no permiten comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos en la ley para su procedencia. Tal es el caso de solicitar impuestos descontables soportados en facturas que no cumplen los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario.

- Se prueba la existencia de los gastos, exenciones, descuentos o pasivos declarados

* Abogada, especialista en Derecho Constitucional, Tributario y Aduanero de la Universidad Católica. Máster en Derecho Procesal de la Universidad Libre. Docente de la Universidad Externado de Colombia.

¹ Consejo de Estado-Sección Cuarta, sentencias de 22 de marzo de 2011, Exps. 17152 y 17286 M. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

pero éstos no se ajustan a los presupuestos o limitaciones legales.

La tesis jurídica propuesta lleva a concluir que la sanción por inexactitud básicamente se origina en las deficiencias probatorias, porque es precisamente cuando las pruebas aportadas no permiten verificar el cumplimiento de cada uno de los requisitos que exige la ley para la procedencia del gasto, pasivo o exención, o no permiten la demostración de los hechos previstos en la norma para que se genere el derecho a la exención o el gasto, que se tipifican los hechos sancionables.

En efecto, la calificación de inexistentes de las cifras y factores declarados puede ocurrir por una de las siguientes razones:

- Porque en realidad no existen esos egresos, hecho que pudo haber sido o no verificado directamente por la administración a la que, en todo caso, no corresponde la carga de probar su inexistencia, toda vez que ésta se infiere cuando el contribuyente no aporta prueba alguna de su existencia.

- Porque, aun probada la existencia del gasto, las pruebas aportadas no son idóneas para su demostración o porque carecen de los requisitos específicos que exige la ley para la *procedencia* del gasto, pasivo o exención.

La *improcedencia* del gasto puede surgir en los siguientes eventos:

- Existe una tarifa legal probatoria, como es el caso de los costos, deducciones e impuestos descontables para cuya procedencia el artículo 771-2 del E.T. exige aportar factura o documento equivalente con los requisitos previstos en el mismo estatuto; o la exigencia del artículo 770 *ibídem*, según la cual, para efectos tributarios, solo se aceptan pasivos respaldados en documentos de fecha cierta o documentos idóneos, según se trate de contribuyentes obligados o no a

llevar contabilidad. En cuyo caso la ausencia de tales pruebas hace improcedente el gasto, independientemente de que se aporten otras pruebas que demuestren la realidad del mismo.

- Las pruebas aportadas son deficientes para acreditar los hechos que están previstos en la norma como condiciones para que se reconozca la procedencia del gasto o la exención, como es el caso de demostrar la relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta o la necesidad del mismo, como lo exige el artículo 107 del Estatuto Tributario; o cuando en el certificado del revisor fiscal de la entidad beneficiaria de una donación, que se aporta para probar el derecho a la deducción, no constan los hechos que de manera expresa señala el artículo 125-3 del mismo estatuto legal.

- La deducibilidad de gasto o la exclusión del impuesto solicitada no está autorizada por la norma tributaria, como ocurre con la limitación a los impuestos deducibles que consagra el artículo 115 del Estatuto Tributario; o la prohibición de solicitar impuestos descontables originados en la compra o importación de activos fijos que consagra el artículo 491 *ibídem*.

Veamos entonces cómo las deficiencias probatorias no permiten configurar la causal de exoneración de la sanción por inexactitud.

De acuerdo con lo previsto en el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, para que se configure la causal de exoneración de la sanción por inexactitud, por errores de apreciación o por diferencia de criterios sobre el derecho aplicable, es presupuesto esencial que los hechos y cifras denunciados sean *completos y verdaderos*. En consecuencia, es lógico inferir que lo que debe probar el contribuyente que pretenda la exoneración de la sanción es la existencia del

gasto y no necesariamente su procedencia, pues precisamente sobre las normas que autorizan la deducción del gasto o el beneficio de la exención, es que pueden surgir los errores de interpretación.

Ahora bien, si se parte de un análisis gramatical del artículo 647, se tendría que dos son las causales de exoneración de la sanción por inexactitud: la errada apreciación de los hechos y la errada interpretación de la norma jurídica, pero se ha entendido que la segunda subsume la primera, toda vez que la calificación o apreciación de los hechos que se describen en la norma es lo que lleva a una errada interpretación de la misma.

Es así como la jurisprudencia advierte que debe distinguirse entre:

- La interpretación del derecho propiamente dicha que versa sobre normas jurídicas aplicables y
- La interpretación de los hechos que la norma señala como condiciones para su aplicación en un caso concreto.

En el primer evento se está frente una *interpretación errónea* que “consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica”, que es lo que conlleva a la exoneración de la sanción y en el segundo frente al desconocimiento del derecho, que no está prevista como causal de exoneración.

Entonces, para establecer cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica, se requiere identificar cuál fue la metodología utilizada por el contribuyente para llegar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cifras y factores objeto de rechazo o modificación por parte de la administración tributaria.

Con tal propósito, el contribuyente puede acudir en primer término a las fuentes de

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

Si bien es cierto que las interpretaciones hechas por la doctrina y la jurisprudencia pueden ser o no coincidentes y en algunos casos se puede demostrar que no han sido estables en el tiempo por sus variaciones y rectificaciones constantes, en todo caso lo que tal circunstancia permite demostrar es precisamente que la norma aplicada por el contribuyente admite diversas interpretaciones.

Ahora bien, ante la ausencia de doctrina o jurisprudencia sobre la interpretación que debe darse a determinada norma y con la finalidad de demostrar que se está frente a un error de hermenéutica jurídica, es necesario que el análisis propuesto por el contribuyente permita identificar el método y técnicas de interpretación que fueron aplicados para llegar a la conclusión de que a la luz de la norma aplicada, el gasto era procedente o que el factor declarado se encontraba cobijado por determinado beneficio fiscal.

Tomando en cuenta que la hermenéutica jurídica nos enseña cómo interpretar los textos legales mediante la aplicación de métodos y técnicas y que éstos son el camino a seguir en la labor de interpretación y los instrumentos a utilizar, el análisis propuesto por el contribuyente al momento de invocar la causal de exoneración de la sanción por inexactitud debe estar fundamentado en una argumentación sólida y razonable,

aunque pueda resultar equivocada, puesto que, según la jurisprudencia, ese análisis es el que permite concluir que la interpretación en cuanto a la norma aplicable lo llevó al convencimiento de que su actuación estaba amparada legalmente, pues solo así se acepta que existe una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable.

Las siguientes pautas sirven para ilustrar el tema:

Para interpretar las normas nos remitimos en primer término a su texto gramatical, pues son las palabras las que permiten descifrar su significado, tomando en cuenta que el Derecho Tributario goza de autonomía calificadora, esto es, que puede asignar a una palabra el significado que estime conveniente, el cual puede no ser el mismo que se utiliza en el resto del ordenamiento jurídico.

El análisis gramatical y lógico permite aplicar o restringir el alcance de la norma, por ejemplo, cuando las situaciones o hechos descritos en la norma son meramente enunciativos puede hacerse extensiva a otros casos, pero cuando son excepciones, sanciones o prohibiciones, la interpretación debe ser restrictiva.

El análisis histórico en la interpretación de las normas tributarias resulta relevante con el fin de inferir de ellas la intención que tuvo el legislador al momento de su expedición, lo cual puede indagarse en la exposición de motivos y ponencias de los proyectos de ley.

El análisis sistemático parte de la concepción filosófica, según la cual el Derecho constituye un sistema, de manera que la norma debe ser comprendida como una parte del mismo y debe ser interpretada para aplicarla a casos concretos teniendo en cuenta su funcionalidad dentro del sistema. Nada es aislado por cuanto todo está en conexión con

todo, entonces la parte solo adquiere sentido en relación con el todo.

Este método de interpretación parte de la exigencia de que las normas son coherentes, completas y operativas y aparece consagrado en el artículo 30 del Código Civil, así:

El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía.

Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto.

Ahora bien, según la jurisprudencia, no hay diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción por inexactitud cuando lo que se presenta es el desconocimiento del Derecho y cuando no se aplican las normas pertinentes al caso concreto.

En este caso, lo que se presenta es un desconocimiento del Derecho, que se origina en la errada interpretación de los hechos que la norma señala como condiciones para su aplicación en un caso concreto. Esto ocurre cuando se aplican normas que no son pertinentes o cuando el contribuyente presenta argumentos para su aplicación que no tienen un fundamento objetivo y razonable.

Por ejemplo, establecer la relación de causalidad del gasto con la actividad productora de renta es una cuestión de hecho que amerita ser probada y por tanto la dificultad en este punto concierne a la prueba que debe acreditar el contribuyente para demostrar los hechos que le permitan demostrar la injerencia que tuvo el gasto en la productividad de la empresa, con el fin de que se le reconozca el derecho a la deducción.

Cuándo se consideraría que la interpretación propuesta por el contribuyente no es objetiva y razonable.

– Si el tenor literal de norma es claro y no admite interpretación distinta a la que se deduce del texto de la misma.

– Si existen claros y reiterados pronunciamientos por parte de la doctrina o la jurisprudencia que no dejan duda sobre el alcance y contenido de la norma.

– Cuando el análisis propuesto por el contribuyente parte de apreciaciones simplemente subjetivas que se apartan de los métodos y técnicas de interpretación.

De este breve análisis puede concluirse que tratándose de demostrar la causal de exoneración de la sanción por inexactitud, el contribuyente está obligado en primer término a demostrar la realidad de los conceptos y cifras denunciados en su declaración, así como los hechos que condicionan su reconocimiento; y en segundo término, a presentar una argumentación de cuyo análisis sea posible identificar por lo menos una aproximación a los métodos y técnicas que se reconocen como válidos en la hermenéutica jurídica.