

El debido proceso en materia tributaria frente al régimen de responsabilidad objetiva*

The Due Process in Tax Law in front to the Objective Responsibility Regime

JAVIER ANDRÉS GALVIS ARTEAGA¹

Resumen

El presente trabajo parte de la idea de analizar el desarrollo del régimen de responsabilidades tributarias (subjetiva y objetiva) bajo el esquema constitucional y legal que reclama el debido proceso en el Estado Social de Derecho; abarcando el ejercicio de esta figura desde los tiempos independentistas, es decir tomando como referente nuestras pasadas constituciones para, luego, analizar este principio constitucional desde los procesos en sede administrativa.

Finalmente, dar cuenta de los tipos de responsabilidad en el ordenamiento jurídico colombiano y demostrar argumentativamente que en materia tributaria no es de recibo la responsabilidad subjetiva.

Amén de lo anterior y la tesis que ha predominado en el Consejo de Estado, que a las personas jurídicas no se les puede demostrar jurídicamente la culpabilidad, puesto que esto es única y exclusivamente de las personas naturales, cuando todos sabemos que los órganos directivos de las entidades están conformadas e integradas por personas que actúan con pleno conocimiento de sus actuaciones.

Palabras clave: Debido proceso, *Due process of law*, *Non bis in idem*, Presunción de inocencia, Culpabilidad, Derecho de defensa, Derecho de contradicción, Derecho a la jurisdicción, Imparcialidad.

Abstract

This work is part of the idea of analyzing the development of the tax liability regime

* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n14.06>

¹ Abogado de la Universidad Libre Seccional Cúcuta, con especialización en Derecho Constitucional y maestría en Derecho del Estado con énfasis en Derecho Tributario de la Universidad Externado. Correo-e: javierandresgal@hotmail.com

under the constitutional and legal scheme that claims due process in the Social State of law; covering the exercise of this figure from the independence times, and then, analyze this constitutional principle from the processes in administrative headquarters.

Finally, to account for the types of responsibility in the Colombian legal system and to demonstrate argumentatively that in tax matters is not in receipt of subjective theory.

Keywords: Due process, Non bis in idem, Presumption of innocence, Guilt, Right of defense, Right of contradiction, Right to jurisdiction, Impartiality.

Introducción

El debido proceso es una institución constitucional que exige constatar con antelación el cumplimiento de principios que contrarrestan las arbitrariedades y enaltecen la actuación de las autoridades y las partes conforme a la dignidad humana. Por lo anterior, las actuaciones judiciales y administrativas se enmarcan en el cumplimiento del artículo 29 superior, que denota la responsabilidad de llevar un proceso de acuerdo con los parámetros constitucionales y legales que se apoyan en la protección de los Derechos Humanos y la construcción de una decisión justa.

El debido proceso administrativo es el conjunto de condiciones o pasos que le impone la ley a la Administración, materializado en sí, en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, tendiente a salvaguardar los derechos constitucionales del derecho a la defensa y al debido proceso del actor.

I. El debido proceso en Colombia en materia tributaria

A. Aspectos generales

La Asamblea Nacional Constituyente, que redactó, elaboró y promulgó la Constitución de 1991², dio paso a un nuevo modelo constitucional y legal, amén de la creación de la Corte Constitucional que avanzó en consolidar de forma más clara un sistema basado en principios y reglas.

Ahora bien, si el modelo de Estado Liberal de Derecho giró en torno a la idea del imperio de la ley, el nuevo modelo lo hace es en torno al carácter normativo de la Constitución, entendiéndola como norma jurídica; es decir, como fuente principal del Derecho.

Hoy día, a la luz de los desarrollos del Derecho actual, es evidente que la Constitución es un instrumento jurídico que contiene normas que deben ser aplicadas por jueces y operadores jurídicos en la resolución de los casos sometidos a su conocimiento (Castaño Zuluaga, 2007, pp. 185-206).

Es así como encontramos que el debido proceso pasa a ser el límite institucional y legal para que el Estado en ejercicio del *ius puniendi* pueda afectar la libertad y los bienes de las personas a través de procesos sancionatorios. El constituyente de 1991 lo declaró de aplicación inmediata al establecerlo como un derecho constitucional fundamental, es decir que solo basta con invocarlo.

Algo muy diferente pasaba bajo la Constitución de 1886, en la que el concepto de debido proceso estaba consagrado en el ar-

² Asamblea Nacional Constituyente (1991). Constitución Política de Colombia.

título 26, y presentaba una definición del debido proceso muy similar al artículo 29 de la Constitución de 1991, pero la Constitución de 1886 a partir de los artículos siguientes comenzaba a establecer restricciones, y aunque el artículo que le seguía prohibía la aplicación de las penas *ex post facto*, también se autorizaba la detención de ciudadanos por el gobierno sin mandato judicial y sin fórmula de juicio, en lo que se conoció como la detención administrativa.

El artículo 29^[3], de la Constitución de 1991^[4], renueva el derecho al debido proceso en relación con el artículo 26^[5] de la Constitución de 1886^[6], dado que incluye en su conformación el derecho de defensa con los siguientes elementos: la defensa mediante un abogado, en un proceso público y sin dilaciones, con las garantías del ejercicio pleno del principio de contradicción y del principio de seguridad jurídica (*non bis in idem*).

De igual manera, los artículos 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y 8 de la Comisión Americana de Derecho Humanos, proporcionan elementos

adicionales como el derecho a ser escuchado dentro del proceso judicial con las debidas garantías; a ser informado sin demora, en un idioma que comprenda y en forma detallada, de la naturaleza y causas de la acusación en su contra; a ser asistido gratuitamente por el traductor o intérprete, si no comprende o no habla el idioma del juzgado o tribunal; a hallarse presente en el proceso; a disponer del tiempo y de los medios adecuados para la preparación de su defensa y a comunicarse con un defensor de su elección; a interrogar a los testigos presentes en el tribunal y a obtener la comparecencia, como testigos o peritos, de otras personas que puedan arrojar luz sobre los hechos, así como a los testigos de descargo y que estos sean interrogados en las mismas condiciones que los testigos de cargo⁷.

La estructura descrita del derecho de defensa hace referencia a situaciones detalladas que se han considerado esenciales para garantizar el debido proceso desde el punto de vista de la posibilidad de defenderse dentro de un procedimiento judicial o administrativo según al art. 29 C.N. Dichas situaciones,

³ Constitución Colombiana de 1991. “Artículo 29. 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. En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. Quien sea sindicado tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado escogido por él, o de oficio, durante la investigación y el juzgamiento; a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas; a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra; a impugnar la sentencia condenatoria, y a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.” Es nula, de pleno derecho, la prueba obtenida con violación del debido proceso

⁴ Asamblea Nacional Constituyente. 1991. Constitución Política de Colombia.

⁵ Constitución Colombiana de 1886. “Artículo 26. Nadie podrá ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes al acto que se impute, ante Tribunal competente, y observando la plenitud de las formas propias de cada juicio. En materia criminal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”.

⁶ Consejo Nacional Constituyente. 1886. Constitución Política de Colombia.

⁷ *Ibidem*.

pese a que son concretas, forman parte del contenido normativo general de la igualdad ante el Derecho y los Tribunales o Autoridades Públicas, y constituyen en su conjunto las llamadas garantías procesales. Su descripción busca precisamente garantizar las condiciones justas y equilibradas para el desarrollo de un proceso judicial.

Se parte del supuesto de que el ciudadano sea protagonista del proceso ya sea judicial o administrativo, pueda conocer los elementos que sustentan su participación en el proceso y pueda controvertirlos antes de la decisión final, así como poder impugnar la misma, en la realización de un juicio justo que le permita ejercer el principio constitucional de contradicción, con todas las garantías.

En efecto, el contenido del concepto de “ser oído con las debidas garantías” requiere que el proceso en su totalidad sea, como indica con más claridad la versión en español de la Declaración Universal: *justo y equitativo*.

Además, implica poder controvertirlos antes de la decisión final, como impugnar la misma. Por ello, a dicho principio, en tratándose del acceso, conocimiento y valoración de los elementos de juicio, subyace el equilibrio procurado por el principio general del juicio justo. Por esto, el principio constitucional de contradicción, como punto esencial en la realización de un juicio justo, alude al establecimiento de garantías para equilibrar la participación de los procedimientos judiciales o administrativos⁸.

B. El debido proceso en las actuaciones administrativas tributarias

Lo primero que se debe resaltar es que este principio constitucional indica que todo proceso debe efectuarse con base en normas existentes al momento de ocurrencia del hecho que se imputa y realizarse ante juez o personas competentes y bajo el estricto cumplimiento de todas las formalidades propias de cada actuación. Al respecto, se debe señalar que, si bien las investigaciones adelantadas por la autoridad tributaria revisten un procedimiento especial, siempre estarán sujetas a la aplicación preferente de los principios y normas constitucionales.

El debido proceso, al estar consagrado para todas las actuaciones judiciales y administrativas, debe aplicarse en los asuntos fiscales por tratarse de procedimientos adelantados por las autoridades tributarias, garantizando a los contribuyentes la protección constitucional. Esto implica que las facultades de investigación, términos, pruebas, impugnaciones y defensa, entre otros aspectos del procedimiento tributario, se deben enmarcar dentro del esquema normativo que ha de atenderse de una manera rigurosa para garantizar su aplicación y cumplimiento.

El procedimiento tributario, al garantizar el debido proceso, brinda el derecho de defensa de los contribuyentes u obligados a cumplir las obligaciones tributarias. Para tal efecto, ha de otorgar la posibilidad de controvertir todos los actos administrati-

⁸ Corte Constitucional. Colombia. Sentencia T-039 de 2011.

vos, sean definitivos o de trámite, llámense requerimientos especiales o liquidaciones oficiales, pliegos de cargos o resoluciones. Además, los contribuyentes pueden aportar pruebas, solicitar revisiones especiales e inspecciones contables o tributarias para aclarar los hechos en la oportunidad y dentro del término debidos.

Atendiendo los mismos principios constitucionales, el sistema tributario no puede entenderse como un conjunto de normas aisladas (y esto involucra el debido proceso), el cual ha de ser equitativo, eficiente y justo. De esta forma, quien al estar en la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado lo hace atendiendo su capacidad contributiva como manifestación de los conceptos de equidad y justicia, pero amparado en todos sus derechos, especialmente el que le garantiza un proceso con sujeción a la Constitución y a la ley.

Es importante entender bajo qué régimen se determina la culpabilidad del administrado, puesto que el debido proceso responde a la estructura de la responsabilidad que el legislador haya destinado en el contenido normativo al respecto. Por tanto, el Derecho tributario sancionatorio se ha caracterizado por seguir los lineamientos de la teoría de la responsabilidad objetiva y subjetiva, que son trascendentales porque permiten identificar si la sanción interpuesta sucede por la sola realización de la infracción o porque es necesario demostrar el dolo o la culpa en la conducta violatoria del ordenamiento tributario.

Actualmente, el Consejo de Estado no ha sentado una posición fija sobre la aplicabilidad de la conducta objetiva en el ordenamiento interno. La jurisprudencia del

máximo órgano judicial de lo contencioso administrativo revela la preferencia durante varios años de aplicar la sanción con la sola realización de la conducta, lo cual nos llevaría a proscribir la responsabilidad subjetiva.

En efecto, según Graciela Rodríguez Manzo (s.f.), la responsabilidad subjetiva “encuentra en la conducta antijurídica el elemento generador de la responsabilidad. Es decir, no solo requiere que se compruebe la existencia de un daño, sino que además debe establecerse que es consecuencia de conductas humanas voluntarias que tienen factores de atribución subjetiva” (p. 256).

La responsabilidad subjetiva supone necesariamente intencionalidad de su autor; no existe sino en la medida que el hecho perjudicial provenga de su culpa o dolo. Por ende, necesario será analizar la conducta del sujeto.

Con todo, previene Alessandri Rodríguez que la circunstancia de que la responsabilidad basada en la culpa sea subjetiva no significa que la conducta del sujeto deba apreciarse *in concreta*, esto es, tomando en cuenta su propio estado de ánimo que consiste en la intención de dañar. La culpa, por su parte, se aprecia siempre *in abstracta*, esto es, comparando la conducta del autor del daño con el de un hombre prudente o un buen padre de familia. Se desprende de lo expuesto que la responsabilidad subjetiva solo puede afectar a las personas que tengan voluntad suficiente para darse cuenta del acto que realizan.

La responsabilidad subjetiva, además, requiere, para que se aplique la sanción, que el sujeto haya querido o previsto el resultado de su conducta antijurídica.

Ahora bien, si la responsabilidad subjetiva tiene los matices mencionados, la objetiva o teoría del riesgo creado es una institución jurídica en virtud de la cual quien produce un daño antijurídico debe repararlo. De esta manera, para que se configure este tipo de responsabilidad debe existir un daño imputable a la actuación de una persona, sin importar que esta última haya sido culposa o dolosa.

Alessandri Rodríguez (1981) explica en forma muy clara la característica principal de la responsabilidad objetiva. Afirma, en efecto, que “la responsabilidad objetiva prescinde en absoluto de la conducta del sujeto, de su culpabilidad; en ella se atiende única y exclusivamente al daño producido. Es el hecho perjudicial, el hecho liso y llano y no el hecho culpable o doloso el que genera la responsabilidad”.

Lo relevante para establecer una responsabilidad objetiva es la presencia del daño y la relación de causalidad entre el hecho o acción ejercida y el daño. Por lo cual, esta se determina cuando un individuo es susceptible de ser sancionado independientemente de que haya querido o previsto el acto antijurídico.

C. Análisis normativo y jurisprudencial del debido proceso en las etapas sancionatorias en relación con la responsabilidad objetiva

El Estatuto Tributario es la norma especial que rige el procedimiento administrativo de los tributos en Colombia, que se complementa por medio de la Ley 1437 del 2011 y el Código General del Proceso en caso de vacíos normativos. Podríamos decir, de esta manera, que la reglamentación del proceso

para sancionar la defraudación tributaria en sede administrativa se construye a partir del artículo 555 hasta el 869 - 2 del E.T, a partir de ahí todo lo que no contemple en materia procesal el estatuto será asumido por los cuerpos normativos mencionados.

En este sentido, el Estatuto Tributario comprende la regulación exhaustiva de temas como las notificaciones, las competencias de los funcionarios, la idoneidad y prácticas de pruebas y el procedimiento coactivo y la procedencia de interposición de los recursos, entre muchos otros.

El carácter sancionatorio exige que la rigurosidad y la progresividad del proceso se ajuste a la regla del artículo 29 superior, con el fin de garantizar derechos fundamentales y limitar el poder sancionatorio del Estado. Por esta razón, a través del Estatuto Tributario se enmarcan garantías procesales que buscan realizar un procedimiento administrativo justo que conlleve la decisión tomada en el acto administrativo final los lineamientos de la motivación y la justicia.

Una explicación de la garantía del debido proceso es sin lugar a duda la acogida por el legislador en la responsabilidad subjetiva, que implica el reconocimiento de principios como la presunción de inocencia, la carga probatoria a favor del Estado, los elementos de la culpabilidad como esencia de la punibilidad y el derecho a la defensa del administrado. La corte Constitucional, en la Sentencia C-690 de 1996, sostuvo sobre el presente:

En síntesis de todo lo expuesto, *el estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia*

al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias⁹.

De este modo, la trasgresión del debido proceso supone la vulneración de los principios de igualdad, imparcialidad, publicidad, moralidad y contradicción que gobiernan la actividad administrativa; aunque el Estatuto Tributario no connota la literalidad de estas postulaciones, se infiere por la remisión de la norma general que si consagra el Código de Procedimiento Administrativo como esencialidad *sine qua non* se efectúa realmente el debido proceso.

Así mismo, la Corte Constitucional, en la Sentencia C-012 de 2013, definió el debido proceso en sede administrativa de la siguiente forma:

(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, (ii) que guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal”. Ha precisado al respecto, que con dicha garantía se busca “(i)

asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados¹⁰.

Por consiguiente, se consideran normas procesales que respetan el debido proceso y que se encuentran taxativamente en el estatuto tributario y que corresponde analizar:

1. Notificaciones en el Estatuto Tributario

Artículo 563. Dirección para notificaciones. La notificación de las actuaciones de la Administración Tributaria deberá efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o mediante formato oficial de cambio de dirección; la antigua dirección continuará siendo válida durante los tres (3) meses siguientes, sin perjuicio de la validez de la nueva dirección informada.

Sin duda alguna, las notificaciones son una característica esencial del debido proceso, ya que son estas las que ponen en conocimiento del investigado la iniciación de un proceso sancionatorio y cada una de sus actuaciones. En este sentido, sin el correspondiente aviso o la debida notificación, el proceso carecería de validez, puesto que no se le estaría permitiendo al actor ejercer su derecho a la defensa. Al estipular el artículo 563 del Estatuto Tributario que las notificaciones tributarias

⁹ Corte Constitucional. Sala Plena. C-690. 5 de diciembre de 1996. M.P.: Alejandro Martínez Caballero. Expediente D-1353.

¹⁰ Corte Constitucional. Sala Plena. C-012. 23 de enero del 2013. M.P.: Mauricio González Cervo. expediente D-9195.

deberán efectuarse a la dirección informada por el contribuyente, la ley especial está garantizando que el presunto infractor pueda conocer del inicio de una investigación, además de imponer una carga administrativa a la entidad de reconocer como dirección para notificar las que se encuentre en el Registros Único Tributario o las que se verifique en las declaraciones, significando lo anterior que la entidad pública no pueda omitir esta esencialidad por desconocimiento de la dirección del investigado.

2. Competencia en el Estatuto Tributario

Artículo 560. Competencia para el ejercicio de las funciones. Son competentes para proferir las actuaciones de la administración tributaria los funcionarios y dependencias de la misma, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca en ejercicio de las facultades previstas en el numeral 16 del artículo 189 de la Constitución Política.

(...)

Artículo 637. Actos en los cuales se pueden imponer sanciones. Las sanciones podrán imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales

En relación con lo anterior, el acto final es un eje central del debido proceso y no solo desde la perspectiva de la sede administrativa, puesto que es este acto administrativo el que visualiza la opción de interposición de los recursos de reposición y/o apelación o de acudir directamente a la jurisdicción contenciosa administrativa para declarar la nulidad de la actuación. Igualmente, en casos en los que los recursos ordinarios no procedan será

posible acudir a la jurisdicción, con lo cual queda demostrado que tal enunciado normativo centraliza no la terminación del proceso, sino la consecución del debido proceso.

Artículo 638. Prescripción de la facultad para imponer sanciones. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años.

Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

(...)

Artículo 639. Sanción mínima. El valor mínimo de cualquier sanción, incluidas las sanciones reducidas, ya sea que deba liquidarla la persona o entidad sometida a ella, o la Administración de Impuestos, será equivalente a la suma de (10 UVT).

(...)

Artículo 720. Recursos contra los actos de la Administración Tributaria. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales de este Estatuto, contra las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos, en relación con los impuestos administrados por la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales, procede el Recurso de Reconsideración.

El recurso de reconsideración, salvo norma expresa en contrario, deberá interponerse ante la oficina competente, para conocer los recursos tributarios, de la Administración de Impuestos que hubiere practicado el acto respectivo, dentro de los dos meses siguientes a la notificación del mismo.

Cuando el acto haya sido proferido por el Administrador de Impuestos o sus delegados, el recurso de reconsideración deberá interponerse ante el mismo funcionario que lo profirió.

(...)

Artículo 743. Idoneidad de los medios de prueba. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

(...)

Artículo 746. Presunción de veracidad. Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija.

De estas normas se concluyen factores importantes del debido proceso como lo son la notificación de la iniciación del proceso sancionatorio; el juez natural o funcionario administrativo competente para conocer de los procesos administrativos sancionatorios; la cuantificación mínima de la sanción; la doble instancia por medio de la interposición de los recursos y el ejercicio de las prácticas de las pruebas en el procedimiento sancionatorio tributario. No obstante, la prelación de la teoría subjetiva que implanta derechos fundamentales y garantías procesales al procedimiento administrativo sancionatorio no comprendió efectivamente la consecución de todos los postulados que busca entregarle mecanismos normativos al sujeto para limitar la actividad sancionatoria del Estado.

Esto porque taxativamente el Estatuto Tributario en ciertas situaciones presume hechos, liquidaciones tributarias, situaciones económicas y derechos, que van en contravía de los postulados de la presunción de inocencia y la carga probatoria que se impone al Estado en materia sancionatoria. Es así como los artículos 755-1, 755-2, 756, 757, 758, 759 y 760 estipulan y dan por ciertos algunos aspectos fácticos en materia tributaria.

Al respecto, el artículo 756 del Estatuto Tributario determina que:

Artículo 756. Las presunciones sirven para determinar las obligaciones tributarias. Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro del proceso de determinación oficial previsto en el Título IV del Libro V del Estatuto Tributario, aplicando las presunciones de los artículos siguientes.

Aunque posteriormente el artículo 761 de la norma en mención dice que las presunciones en materia tributaria admiten prueba en contrario:

Artículo 761. Las presunciones admiten prueba en contrario. Las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales.

Ahora bien, es pertinente preguntarse si las presunciones hacen parte más del derecho a la defensa o al debido proceso; sin embargo, no se pueden desligar o soslayar la relación que estos dos últimos tienen para la imposición de una sanción. Al respecto, determinar presunciones perjudiciales para el investigado afecta directamente la presunción de inocencia.

Estas nociones normativas suponen una carga desproporcionada jurídicamente para el administrado, porque si el debido proceso nace para limitar el ejercicio sancio-

natorio del poder estatal, la imposición de presunciones dentro del proceso tributario sancionatorio desequilibra la relación entre administrado y administrador, siendo el primero el menos favorecido ante las circunstancias judiciales. Por tanto, permitir estas figuras normativas contraviene elementos del debido proceso en materia sancionatoria, puesto que, como lo dijimos, la carga probatoria y la presunción de inocencia quedan en entredicho ante la aplicación de estas normas. Por ejemplo, si bien el artículo 761 dice que las presunciones admiten prueba en contrario, lo cual sugiere que es el administrado quien las presenta, estas no serán suficientes para desvirtuar los hechos base de presunción de contabilidad, por lo que será necesario acreditar pruebas adicionales que demuestren la ex culpabilidad de la persona. Lo cual resulta una carga excesiva y desproporcionada en contra del administrado y que indudablemente quebranta el debido proceso.

Por último, consideramos que las sanciones administrativas de aplicación inmediata que se originan por la presentación de impuestos de manera extemporánea incurrir en una violación directa del debido proceso, porque, como lo estipulan las normas nacionales e internacionales, no puede haber sanciones sin llevar a cabo antes un proceso que determine la responsabilidad, por lo cual al final nos encontramos en sede de una responsabilidad objetiva.

Así, una disposición contraria a que haya una sanción sin proceso implica situar al individuo desde una presunción fáctica de responsabilidad, lo cual dificulta la labor de defensa del procesado. Entonces, se evidencian rezagos de la teoría objetiva, dentro

del sistema sancionatorio tributario, dando por hecho circunstancias sin necesidad de demostrar elementos de culpabilidad.

D. Análisis de la jurisprudencia del Consejo de Estado y la Corte Constitucional respecto al debido proceso en las actuaciones sancionatorias administrativas

La dicotomía teórica que entraña las sanciones administrativas representa un problema relacionado directamente con el debido proceso, la aplicación de la teoría objetiva o subjetiva en los procesos administrativos y judiciales conlleva la diferenciación de reglas procedimentales, puesto que la forma de determinar la responsabilidad dependiendo del régimen doctrinario supondrá limitaciones o no al poder punitivo del Estado.

Así, mientras que en la teoría subjetiva prosperan cuestiones como el principio de legalidad, presunción de inocencia y estructuras de la culpabilidad, en la teoría objetiva lo más común es que los principios y reglas características del Derecho penal sean limitados en su máxima expresión. En este sentido, son concordantes con el artículo 29 de la norma superior los enunciados de la doctrina subjetiva, mientras que el régimen objetivo genera ciertas distensiones con situaciones relevantes del contenido normativo constitucional del debido proceso.

Ahora bien, el Consejo de Estado pareciera que utiliza el la responsabilidad objetiva en las sanciones administrativas del Estado como lo evidenciaremos más adelante, aun

cuando se llega a pensar que la conducta objetiva está proscrita en el ordenamiento jurídico colombiano. En contraste con el Consejo de Estado, la Corte Constitucional se ha sostenido en contrariar la posición prevalente del órgano judicial administrativo, aduciendo que en Colombia el *ius puniendi* no puede sobreponerse a los principios que configuran el debido proceso.

1. Jurisprudencia del Consejo de Estado

Apoyado en la línea jurisprudencial que realiza John Pinzón (s.f., pp. 256-274), se evidencia que el Consejo de Estado desde 1978¹¹, es decir más de 39 años viene sosteniendo que la naturaleza y tratamiento jurídico de las sanciones administrativas se debe dar por fuera de las disposiciones normativas penales. Desde los inicios jurisprudenciales sobre el tema, la corporación hace un intento por separar las sanciones administrativas de las sanciones propias del Derecho penal; esta primera concepción será la base para que en fallos posteriores y después de mucho tiempo se siga aludiendo que la aplicación de contenido normativo de índole penal es limitada en las actuaciones sancionatorias administrativas. Lo anterior permitirá la apertura de la responsabilidad objetiva en las sanciones tributarias.

En sentencia de 1985 con ponencia del magistrado Enrique Low Murtra se empezó a decantar la responsabilidad objetiva en las sanciones administrativas de orden económico: la sección cuarta, especialista y competente para el tema, discernió la posibilidad de utilizar la responsabilidad subjetiva en

¹¹ Consejo de Estado. Sala plena de lo contencioso administrativo. Sentencia del 23 de mayo de 1978. M.P.: Miguel Lleras Pizano. Expediente 2856 y 10069.

las sanciones administrativas, concluyendo que aunque por la familiaridad del Derecho penal y el Derecho administrativo sancionatorio no se pueden ostentar elementos de culpabilidad en sede administrativa. Esto fue expresado en los siguientes términos:

En la aplicación de tales sanciones, que bien pueden entrar en el marco genérico de las contravenciones, existen principios generales propios del derecho penal que tiene plena aplicación, pues en un Estado democrático el ejercicio de la facultad punitiva común tiene puntos de coincidencia esencial con el ejercicio de la facultad de imponer sanciones administrativas. Por ejemplo, el principio de legalidad: *nullun crimen sine lege*: el principio de favorabilidad, la ley posterior se aplica de preferencia a la ley anterior cuando es favorable al inculpaado y *aun cuando en materia de faltas administrativas no procede analizar el grado de culpa, dolo o preterintención del responsable*, y es dable desde luego sancionar a personas jurídicas, también es aplicable la regla de que la fuerza mayor o caso fortuito son factores eximentes de responsabilidad. Esta regla es aplicable puesto que a nadie puede pedírsele un imposible [...] ¹² (destacado fuera del original).

Se deduce que, aunque el Consejo de Estado no implica en su fallo la responsabilidad subjetiva respecto a la intencionalidad de la conducta, sí comporta principios del Derecho penal general, disposiciones jurídicas que consiguen el debido proceso en las actuaciones administrativas, específicamente, en la actividad sancionatoria. De este modo,

sostener la aplicabilidad de la favorabilidad y la legalidad implica limitar el poder punitivo del Estado, garantizando derechos subjetivos a los procesados que realizan de cierto modo un justo proceso. Si bien es cierto que la no aceptación del régimen subjetivo de la conducta puede significar un desconocimiento del debido proceso, la corporación planteó argumentos jurídicos atinentes al tema, que permitieron dilucidar aspectos relevantes para ejercer la acción punitiva bajo ciertos lineamientos. La inmutabilidad de la jurisprudencia del Consejo de Estado refleja la posición radical de la sección cuarta respecto a la inscripción de la responsabilidad objetiva en las sanciones administrativas, el auge de estudio del tema llevado a cabo en la década de los años ochenta y noventa no ilustró posibilidad alguna de la proyección de la teoría subjetiva en los procesos administrativos sancionatorios.

Con relación a lo anterior, a pesar de los cambios de magistrados que componen la sección cuarta, la posición se mantuvo, como lo refleja un fallo del Consejo de Estado a puertas del nuevo milenio, que determinó que los criterios subjetivos propios del Derecho penal no son ajustables a las sanciones administrativas:

[...] *el primero consiste en afirmar que las sanciones impuestas a los infractores por contravenciones administrativas, excluyen la prueba de los factores subjetivos propios de la conducta delictiva, como son el dolo y la culpa, como quiera que el derecho administrativo sancionatorio no necesita acudir al derecho penal, toda vez que po-*

¹² Consejo de Estado. Sección cuarta. Sentencia del 12 de abril de 1985. M.P.: Enrique Low Murtra. Expediente 10850.

see una normatividad guiada por principios propios y autónomos que responden a unas finalidades y procedimientos diferentes a los del derecho penal, al tiempo que los sujetos activos en el derecho administrativo pueden corresponder a personas naturales o jurídicas, en tanto que *los sujetos activos en el derecho penal corresponde estrictamente a las personas naturales pues solo respecto a ellas puede predicarse la culpa como elemento determinante de responsabilidad*¹³ (destacado fuera del original).

De esta manera, se mantiene la postura inicial de considerar que los elementos de la culpabilidad como el dolo o la culpa no tienen cabida en el proceso sancionatorio administrativo; del análisis de las sentencias del Consejo de Estado un argumento principal y recurrente para desechar la posibilidad de usar la responsabilidad subjetiva es la improcedencia de esta doctrina respecto a las personas jurídicas. En consecuencia, a pesar del tiempo, la corporación se ha sostenido en su radical visión respecto al ingrediente normativo de la conducta en los procesos sancionatorios administrativos. Empero, en un fallo de 1998, posterior al anterior, surge una disidencia jurídica frente a la permanencia de la responsabilidad objetiva en las sanciones tributarias: con ponencia del mismo magistrado Germán Ayala se abren las posibilidades de la inclusión de la responsabilidad subjetiva en la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁴; en dicha oportunidad, se expresó que, entre el hecho y la sanción, debe existir un indicio de responsabilidad

subjetiva del contribuyente. Así, toda sanción de manera general deberá estar precedida de un elemento de responsabilidad subjetiva, para que sea factible imponer la sanción correspondiente, es decir, de culpabilidad, tratándose independientemente de personas naturales o jurídicas.

Esta sentencia es de las pocas o quizás la única en ese tiempo que reconoció la importancia de la responsabilidad subjetiva en el proceso sancionatorio administrativo. Resulta ser un hito, puesto que durante todo el transcurso del estudio de las sanciones económicas administrativas por parte de la corporación se ignoró la posibilidad de comprobar elementos de culpabilidad en el infractor. Sin embargo, la anterior jurisprudencia no consiguió a futuro un peso jurídico que la proyectara en las posiciones jurisprudenciales del Consejo de Estado, y por el contrario, terminó siendo soslayado en posterior jurisprudencia, quedando dicha apreciación en el olvido, siendo menoscabada por la responsabilidad objetiva.

Así encontramos por ejemplo una sentencia del 2011 que ratifica lo expuesto:

... el artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la

¹³ Consejo de Estado. Sección cuarta. Sentencia de 13 de marzo de 1998. M.P.: Germán Ayala Mantilla. Expediente 8570.

¹⁴ Consejo de Estado. Sección cuarta. Sentencia de 21 de agosto de 1998. M.P.: Germán Ayala Mantilla. Expediente 8917.

sociedad. La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por su parte de la administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad...¹⁵.

Entonces, la sección cuarta pareciera proscibir la responsabilidad subjetiva en los procesos sancionatorios.

A pesar de lo anterior, el tema está lejos de ser definido de manera absoluta: una sentencia reciente del año 2016 con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas renueva la posición doctrinaria respecto a las sanciones administrativas y daría aire a retomar la responsabilidad subjetiva.

De este modo, mediante el fallo la posibilidad de acoger la responsabilidad subjetiva para la imposición de sanciones económicas en sede administrativa son altas, a diferencia de la decisión de 1998 en la que la postura jurisprudencial fue sutil y débil respecto a la incursión de la responsabilidad subjetiva, pues el fallo actual que se pasa a transcribir parcialmente en los siguientes párrafos comprueba la seriedad del argumento sobre la necesidad de postular en las sanciones administrativas un proceso que se enmarque bajo el contenido de la responsabilidad subjetiva¹⁶; así las cosas, la corporación judicial de lo contencioso administrativo determinó que el Derecho sancionatorio administrativo debe regirse por los principios del Derecho sancionatorio penal, lo que en cualquier eta-

pa e instancia teóricamente, es imprescindible el elemento de la culpabilidad.

Sostuvo el Consejo de Estado, en la sentencia en mención que, en estricto sentido, para que exista infracción tributaria sancionable se exige la existencia de una conducta: i) típica, ii) antijurídica y iii) culpable. Estos requisitos deben cumplirse conjuntamente para declarar la responsabilidad por infracción a la ley tributaria y para imponer la sanción correspondiente. Así mismo, recordó el máximo órgano judicial que la responsabilidad objetiva está proscrita en el régimen sancionatorio nacional, por lo cual, el régimen de responsabilidad que conlleva las sanciones tributarias es el subjetivo.

Respecto a la interpretación que pueden generar las normas tributarias en cuanto al deber de contribuir, indicó el Consejo de Estado, a fin de conectar la culpabilidad con la responsabilidad que puede acarrear la inobservancia de la norma que:

... Una comprensión adecuada de la aplicación del principio de culpabilidad lleva a considerar que, si el contribuyente ha cumplido sus obligaciones tributarias con fundamento en hechos completos y cifras veraces, basado en una interpretación que, bajo ciertas condiciones, se califica como razonable, no parece justo y acorde con el ordenamiento jurídico que se le impongan sanciones por el simple hecho de existir controversias o discrepancias en la aplicación de la ley¹⁷.

¹⁵ Consejo de Estado. Sección cuarta. Sentencia del 12 de julio de 2012. M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 17912.

¹⁶ Consejo de Estado. Sección cuarta. 30 de agosto del 2016. M.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 19851.

¹⁷ *Ibidem*.

La decisión resulta ser trascendental en razón al cambio de criterio respecto a la forma de demostrar la infracción. De este modo, sostiene la sala que al igual que el Derecho penal, las sanciones administrativas para poder ser impuestas deben gozar de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad, lo que conlleva que, al ejercer la acción punitiva, la Administración demuestre la intencionalidad subjetiva del sujeto al momento de realizar la infracción.

En cuanto a que no es razonable endilgar responsabilidades por la mera realización de la conducta, el fallo es claro y contundente en afirmar sin dubitaciones que la responsabilidad objetiva está proscrita del ordenamiento jurídico interno y que el Derecho tributario sancionatorio no puede soslayar tal normatividad.

Si bien es cierto que en la sentencia en mención se desarrolla apropiadamente la responsabilidad subjetiva como causa para imponer la sanción, igualmente en la exposición jurídica del Consejo de Estado se encuentran vestigios de la responsabilidad objetiva y esto se evidencia cuando sostiene que el administrado sancionado está en la obligación de demostrar que la inexactitud de los datos en la declaración corresponde a la ambigüedad de las normas y la interpretación errada que pueden suscitar, ya que para el togado la conducta que viola el orden económico administrativo parte de la mala fe o el indebido cuidado del administrado; lo que invierte las cargas probatorias, recayendo determinadamente en el presunto responsable, situación que en el Derecho penal actualmente es inadmisibles, en vista de que el poder punitivo del Estado resulta una fuerza exorbitante en los procesos litigiosos.

2. *Jurisprudencia Corte Constitucional*

La Corte Constitucional, por otro lado, ha sido concisa y directa en relación con la prevalencia de la responsabilidad subjetiva en el Derecho tributario sancionatorio. Como lo indica Pinzón Jhon (ob. cit.), ha proferido sentencias muy valiosas en temas como: “la proscripción de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria administrativa salvo para asuntos cambiarios, la exigencia de demostrar la culpabilidad para imponer las sanciones administrativas y entre ellas las tributarias y finalmente la admisibilidad de factores eximentes de la responsabilidad tributaria como la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero, al momento de imponer las sanciones de tipo tributario” (p. 276).

Por ejemplo, en la Sentencia C-214 de 1997, la Corte Constitucional es drástica en decir que las infracciones merecedoras de sanción punitiva tienen la misma naturaleza y consecuencias, independientemente de si provienen de autoridad administrativa o judicial, puesto que los principios que rigen todo procedimiento deben hacerse extensivos necesariamente a todas las disciplinas sancionatorias. Lo cual connota el apego del Derecho penal en la tesis del Tribunal Constitucional, situación que refleja la posición de la responsabilidad subjetivista de la corporación. Igualmente, en la Sentencia C-597 de 1996, sostiene que, en Colombia, con base en los principios de dignidad humana y de culpabilidad estipulados en la Constitución Política de 1991 en su artículo 29, está proscrita toda forma de responsabilidad objetiva en materia sancionatoria.

Otro modo de ilustrar la posición de la responsabilidad subjetiva en la Corte Constitucional es la sentencia C-690 de 1996; con base en el presente fallo hace una conclusión digna de adjuntar a continuación:

La responsabilidad del contribuyente, en cuanto al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y los gastos públicos, *excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin importar la conducta no imputable del contribuyente*, en atención al derecho del debido proceso, la dignidad humana y el orden justos, materializados en los principios de justicias y equidad tributaria (Pinzón, ob. cit., p. 283).

Así mismo, se puede recurrir al año 2010 cuando se verifica la última sentencia de esta corporación sobre el tema, y de manera consecuente se sostiene la responsabilidad subjetiva en el orden de las sanciones administrativas. No obstante, en la presente sentencia se desliga y se diferencia el Derecho administrativo sancionatorio del Derecho penal, circunstancias que en los primeros fallos de la Corte sobre el asunto no fueron aceptadas, pero con el paso del tiempo se modificó tal concepción. Ahora bien, de la sentencia se puede argüir que la potestad sancionatoria de la Administración actualmente se encuentra en una pluralidad de disposiciones constitucionales, lo cual diversifica su contenido normativo superior; además, se asegura que el Derecho sancionatorio implica la restricción de derechos fundamentales, y por tal razón es imprescindible ajustar las sanciones al debido proceso del artículo 29 de la Constitución Política.

Finalmente, la Corte Constitucional, en contraste con el Consejo de Estado, sostiene

una visión concordante con la responsabilidad subjetiva, posiblemente la especialidad de sus asuntos constitucionales y el hecho de que la máxima normativa sobre los procedimientos institucionales y judiciales se encuentre radicada en el artículo 29 de la C.P, lo cual ha llevado a sostener la permanencia de los postulados subjetivistas, a fin de garantizar en la mayor medida su cometido constitucional. Empero, la diversidad de posiciones entre dos altas cortes del país genera más problemas jurídicos que debates académicos, puesto que es necesario, en razón al principio de seguridad jurídica y debido proceso, determinar la aplicabilidad de una sola figura.

E. Aplicación del principio del debido proceso a la luz del régimen sancionatorio tributario

Dentro del régimen sancionatorio tributario se pueden destacar cuatro grupos diferentes de procedimientos sancionatorios. En ese sentido, se encuentran: a) sanciones por incumplimiento de obligaciones formales, b) sanciones por no informar, c) sanciones para las personas que no recaudan y d) sanciones para los contadores. Por lo tanto, el régimen de sanciones tributario se compone distintas vertientes de responsabilidad frente a la Administración. Sin embargo, más allá de dichas categorías, las sanciones expuestas se deben asegurar bajo los lineamientos del debido proceso. En este contexto, a manera de ejemplo se analizan algunas figuras del Estatuto Tributario en relación con los cuatro (4), pues estudiar cada disposición del E.T. desborda el alcance de este estudio, por lo cual haremos énfasis en las normas de la Ley 1819 de 2016 referentes a la materia.

Ahora bien, garantizar la debida notificación, el derecho a presentar y solicitar pruebas, el derecho de defensa y a su vez el de contradicción, así como la posibilidad de interponer recursos a las decisiones y sanciones decretadas, son muestra de la aplicación del debido proceso. Por ende, esta figura en el régimen sancionatorio tributario conlleva el contexto por el cual se deben regir las actuaciones sancionatorias de la Administración.

Dicho en otras palabras, aunque se dispone de diferentes categorías sancionatorias dentro del sistema sancionatorio, ninguna puede eludir la responsabilidad que connota el artículo 29 superior. Un ejemplo de lo anterior, precisamente es la disposición del legislador de un procedimiento expedito y garantista dentro del compendio normativo especial que compone el régimen tributario sancionatorio.

Con la expedición de la reforma tributaria estructural (Ley 1819 del 2016), el legislador no podía ser ajeno a otorgar garantías a los contribuyentes, de tal forma que configuró diferentes tipos de sanciones y en otros casos amplió su ámbito de aplicación a fin de disminuir la evasión y aumentar el recaudo fiscal. En este sentido se modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario.

Esta norma introduce en los aspectos sancionatorios administrativos, postulados fundamentales del Derecho penal, como lo son: a) lesividad, b) proporcionalidad, c) gradualidad y d) favorabilidad. Por lo cual, se establecen ciertas concesiones sancionatorias al contribuyente; estableciendo reducciones según el cumplimiento de ciertas condiciones, las sanciones podrán ser disminuidas

hasta un 75% según el cumplimiento de las estipulaciones de la norma.

Aunado a lo anterior, indica la norma que habrá lesividad con el solo incumplimiento de la obligación, y el funcionario competente de la sanción deberá motivar la lesividad en el acto administrativo, con el propósito de evidenciar su materialización dentro del debido proceso propio de la autoridad administrativa. Igualmente, dicta la norma con la cual se entenderá reincidente el contribuyente que cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, aumentado de esta manera la sanción al 100%.

Por otra parte, el legislador destaca la favorabilidad en materia tributaria-sancionatoria indicando que esta será aplicable aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior. El artículo 29 de la Constitución Política, en su inciso segundo, afirma la preponderancia del principio en los procesos penales y administrativos, no siendo posible desconocer su aplicación en el ámbito sancionatorio del Estado. De ahí el surgimiento de la ultractividad y la retroactividad de la ley, que permite aplicar la norma más favorable aun cuando esta haya sido derogada o fuere posterior a los hechos sancionables.

Sin embargo, para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, 658-2, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6° del 670, 671, 672 y 673 no se aplica el principio de proporcionalidad y gradualidad de la sanción, lo que refleja un alejamiento del sistema garantista

que pregona después de la Constitución Política de 1991.

La Ley 1819 del 2016 consagra en su normativa factores que reducirán las sanciones impuestas a los contribuyentes; principios como la lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio constituyen un catálogo de garantías que permite contener el excesivo poder punitivo del Estado. Lo anterior acorde con lo establecido en el Código de Procedimiento Administrativo, que en su artículo 50 determina criterios para decretar una sanción razonable a la infracción cometida. Esto permitirá que las sanciones impuestas por las autoridades administrativas encuentren una explicación bajo los principios en mención, salvaguardando de esta manera el debido proceso, ya que la sanción es una consecuencia del mismo.

La entrada en vigor de la Ley 1819 del 2016 condujo a una reforma estructural del esquema tributario del país: sin duda, esta apuesta del Gobierno y el Congreso de la República por ajustar el sistema tributario a los estándares fiscales y presupuestales conlleva nueva visión del procedimiento tributario, especialmente desde el ámbito de las sanciones. Los principios de proporcionalidad y gradualidad surgen como referentes para comprender la posibilidad punitiva del Estado en las infracciones tributarias y el método para concretar su efectiva consecución.

El artículo 284 de la Ley 1819 del 2016, que modifica el artículo 643 del Estatuto Tributario, estipula la sanción por no declarar para los contribuyentes, agentes retenedores o responsables obligados a declarar, que omitan la presentación de las declaraciones

tributarias. De manera que respecto a las sanciones por impuesto de renta y complementarios, se impondrá una sanción equivalente al 20% del valor de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior. Lo mismo, para otros impuestos y eventos.

Lo anterior refleja el espíritu procesal que el legislador imprimó en la ley, especialmente, en la conexidad entre la infracción y la posible sanción, graduando de esta manera el *ius puniendi* de acuerdo con la lesividad de la acción.

Ahora bien, el artículo 287 de la Ley 1819 del 2016 establece una sanción relativa a la declaración de ingresos y patrimonios, la cual se materializa cuando el sujeto activo, es decir, las entidades que se encuentran obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio que lo hicieren extemporáneamente o que corrigieren sus declaraciones después del vencimiento del plazo para declarar, serán sancionadas con un 0,5% de su patrimonio líquido.

Otro tema que reguló el legislador se consagró en el artículo 288, en lo concerniente a las sanciones por inexactitud. En dicha norma se indicó que la sanción por inexactitud será equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo favor y el efectivamente declarado, según el caso. Finalmente, sobre la sanción por no enviar información o enviarla con errores, el legislador determinó que las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, serán

sancionadas con una multa que no supere quince mil (15.000) UVT, si no cumplieran a cabalidad con los mandatos de la autoridad administrativa.

Sobre este punto es necesario aclarar que la forma de materializar estas sanciones ha hecho concebir la responsabilidad objetiva en sede administrativa. Actualmente, la DIAN impone sanciones por inexactitud o errores en la diligencia de las declaraciones sin el debido proceso que demandan la Constitución Política y la ley, desconociendo principalmente el derecho de defensa, que se entiende reparado al parecer por los órganos judiciales ante los recursos administrativos que tienen los contribuyentes a su favor, pero que no responde a la presunción de inocencia que erige todo proceso sancionatorio del Estado.

Para culminar, la Ley 1819 del 2016 estipula otras sanciones como la concerniente al cierre del establecimiento, por no expedir certificados, por la improcedencia de devoluciones y compensaciones y por la declaración de proveedor ficticio o insolvente. No obstante, las sanciones en materia tributaria deberán someterse al artículo 301 de la ley en mención que modifica el artículo 676-3 del Estatuto Tributario, que al respecto dice:

Artículo 676-3. Sanción mínima y máxima en el régimen sancionatorio de las entidades autorizadas para recaudar. En ningún caso el valor de las sanciones de que tratan los artículos 674, 675, 676 y 676-1 de este Estatuto será inferior a veinte (20) UVT por cada conducta sancionable.

En todo caso, la sumatoria de las sanciones de que trata el inciso anterior, que se lle-

guen a imponer, no podrá superar el monto de treinta y tres mil (33.000) UVT en el año fiscal.

En ese orden de ideas, el debido proceso en el ámbito tributario sancionatorio es concebido después de la Ley 1819 del 2016 bajo el contexto de la sanción de acuerdo a los principios de proporcionalidad, gradualidad, lesividad y favorabilidad. Lo que en cierta manera propende por concebir un sistema procesal más garantista, que proyecte la sanción como un objetivo que proteja el recaudo y el interés público, pero sin afectar desmedidamente los intereses de los contribuyentes.

II. Conclusiones

El Derecho sancionatorio en materia tributaria se rige bajo el postulado constitucional del artículo 29, que consagra los lineamientos más esenciales del principio del debido proceso. De esta manera, toda sanción implica, según el ordenamiento jurídico interno, una preexistencia de un procedimiento que restrinja en cierto modo el poder sancionatorio del Estado y en ese sentido arbitrariedades que vulneren los derechos del investigado. En sede administrativa tal situación no es ajena, en tanto las autoridades administrativas competentes para la imposición de sanciones velarán por el cumplimiento de un proceso justo y acorde con los enunciados por la Constitución Política de 1991 y los tratados y convenios internacionales que ratificó Colombia sobre la materia.

Respecto al debido proceso, ha surgido una inquietante disputa entre las diferentes academias del Derecho, frente a la posibilidad de la responsabilidad objetiva en materia

tributaria. Si bien durante un prolongado tiempo no era clara la proscripción de la responsabilidad objetiva dentro de las sanciones tributarias. Tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional actualmente establecen que no es posible determinar la responsabilidad del administrado por la mera realización de la infracción. Por tanto, es necesario demostrar los elementos subjetivos de la culpabilidad para endilgar la respectiva sanción. Sin embargo, el tema está aún lejos de ser zanjado, pues las últimas sentencias sobre mantienen dicha posición, pero no son lo suficientemente constantes para establecer una línea jurisprudencial fuerte. Lo que, en otras palabras, abre la posibilidad de un cambio jurisprudencial.

Ahora bien, la Corte Constitucional, en contraste con el Consejo de Estado, sostiene una visión concordante con la responsabilidad subjetiva: posiblemente la especialidad de sus asuntos constitucionales y el hecho de que la máxima normativa sobre los procedimientos institucionales y judiciales se encuentre radicada en el artículo 29 de la C.P, ha llevado a sostener la permanencia de los postulados subjetivistas, a fin de garantizar en la mayor medida su cometido constitucional. De manera que el Consejo de Estado es la organización judicial más proclive a la teoría objetiva de la responsabilidad.

Sin embargo, se considera que las sanciones administrativas de aplicación inmediata que se originan por la presentación de declaraciones de impuestos de manera extemporánea incurren en una violación directa del debido proceso, porque, como lo estipulan las normas nacionales e internacionales, no puede haber sanción sin antes un proceso

que determine la culpabilidad del actor. Una disposición contraria a esto implica situar al individuo desde una presunción fáctica de responsabilidad, lo cual dificulta la labor de defensa del procesado. Entonces, se evidencian rezagos de la responsabilidad objetiva, dentro del sistema sancionatorio tributario, dando por hecho circunstancias sin necesidad de demostrar elementos de culpabilidad.

Con la expedición de la reforma tributaria estructural (Ley 1819 del 2016), el legislador no podía ser ajeno a otorgar garantías a los contribuyentes, de tal forma que configuró diferentes tipos de sanciones y en otros casos amplió su ámbito de aplicación a fin de disminuir la evasión y aumentar el recaudo fiscal. Esto, que bajo el contexto de un procedimiento que se realizara apegado a las garantías del artículo 29 superior, se le están garantizando las formas propias de cada juicio al contribuyente presunto infractor de la norma tributaria..

Bibliografía

- Agudelo Ramírez, Martín (1981). "El Debido Proceso", en *Opinión Jurídica* Vol. 4 n.º 7. Medellín: Universidad de Medellín, enero-junio de 2005. pp. 89-105.
- Alessandri Rodríguez, Arturo (s.f.). De la responsabilidad extracontractual en el derecho civil. Santiago de Chile: Imprenta Universal.
- Alvarado Velloso, Adolfo (2010). *El Debido Proceso*. Lima: Editorial San Marcos E.I.R.L., 2010.
- Asamblea Nacional Constituyente (4 de julio de 1991). *Constitución Política de Colombia*.
- Berman, Harold (2001). *La formación de la tradición jurídica de occidente*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Bernal Pulido, Carlos (2005). *El derecho de los derechos. Escritos sobre la aplicación de los derechos fundamentales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Calle Calderón, Luis (2000). “Bases para una fundamentación político – constitucional del debido proceso”, en *Nuevo Foro Penal, Revista del centro de estudios penales de la Universidad de Antioquia*. n.º 63 – enero – abril 2000, pp. 45-68.
- Chichizola, Mario (1983). “El debido proceso como garantía constitucional”, en *Revista jurídica La Ley*, 1983-c, Buenos Aires, pp. 910-912.
- Chinchilla, Tulio Elí (2000). “El debido proceso administrativo”, en *Revista Letras Jurídicas* Vol. 5, n.º 1 marzo. Medellín: Editorial Empresas Públicas de Medellín E.S.P., secretaría General, pp. 23-45.
- Cuello Iriarte, Gustavo (2012). “El debido proceso”, en *Vniversitas*. Bogotá: Universidad Javeriana. n.º 110, julio - diciembre de 2005. Recuperado el 5 de marzo de 2012, de javeriana.edu.co: http://www.javeriana.edu.co/juridicas/pub_rev/documents/cuello14.pdf.
- Manasevich Abeliuk, René (s.f.). *Las Obligaciones*, Tomo 1, Editorial Temis.
- Michelet, Jules (1963). *Historia de la Revolución Francesa*. Tomo IV. Buenos Aires: Juan Carlos Granda, 5V.
- Noguera Vercher, Antonio y Giménez Picaso, Gema (s.f.). *Responsabilidad Ambiental, Penal, Civil y Administrativa*. Editorial La Ley.
- Olivera Vanini, Jorge (s.f.). “Fundamentos del debido proceso”, en *Conferencia episcopal de acción social*.
- Peña, Rogelio Enrique (2007). *Teoría General del Proceso*. 2ª. Ed. Bogotá D.C.: ECOE Editores.
- Prieto Monroy, Carlos Adolfo (2003). “El Proceso y el Debido Proceso”, en *Revista Universitas*, n.º 106 diciembre 2003, Santafé de Bogotá: Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas. pp. 811-823.
- Pinzón John (s.f.). *La responsabilidad y el principio de culpabilidad en las infracciones tributarias*. Bogotá. Leyer.
- Quintero De Prieto, Beatriz (1997). “El Debido Proceso”, en *Revista de Temas Procesales* n.º 21. Medellín: Editorial del centro de Estudios de Derecho Procesal, pp. 5-39.
- Rico Puerta, Luis Alonso (2008). *Teoría General del Proceso*. 2ª. Bogotá D.C.: Ed. Editorial Leyera.
- Rodríguez, Graciela (s.f.). *Responsabilidad y Reparación, un enfoque de Derechos Humanos*. México: Universidad Iberoamericana.
- Sosa, Jorge (2002). *Estudios de Derechos Humanos Fundamentales*. Guayaquil, Ecuador: Editorial Míguera Mosquera.
- Tamayo Jaramillo, Javier (2008). *Tratado de Responsabilidad Civil*. Bogotá: Editorial Legis. Tercera reimpresión. Tomo I.
- Tapia Suárez, Orlando (2006). *De la responsabilidad civil en general y de la responsabilidad delictual entre los contratantes*. Santiago de Chile: Universidad de Concepción. Lexis Nexis.
- Ticona Postigo, Víctor (1999). *El debido proceso y la demanda civil*. 2ª edición. Lima-Perú: Ed Rodhas.
- Vanegas Useche, Isidro (2011). “La Constitución de Cundinamarca. Primera del mundo hispánico”, en *España Historia Constitucional*. Madrid: ed. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. v.12, p. 257.
- Zinny, Jorge Horacio (2008). “El concepto de debido proceso”, en *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Garantista*. Consultada el 17 de noviembre de 2011 http://egacal.e-educativa.com/index.cgi?wid_seccion=3&wid_item=97

Jurisprudencia

- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 24 de septiembre de 1998, C.P.: Ricardo Hoyos Duque. Radicado n.º 14821.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 30 de agosto del 2016, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 19851.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de marzo de 1998. C.P.: Germán Ayala Mantilla. Expediente 8570.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 21 de agosto de 1998, C.P.: Germán Ayala Mantilla. Expediente 8917.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de abril de 1985, C.P.: Enrique Low Murtra. Expediente 10850.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 12 de julio de 2012, C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Expediente 17912.

Corte Constitucional. Sentencia T-039 del 3 de febrero de 2011, M.P.: Humberto A Sierra P. Expediente T-2810875.

Corte Constitucional. Sentencia C-012 del 23 de enero de 2013, M.P.: Mauricio González C. Expediente D-9195.

Corte Constitucional. Sentencia C-690 del 5 de diciembre de 1996, M.P.: Alejandro Martínez C. Expediente D-1353.

Corte Constitucional. Sentencia C-616 del 6 de agosto 2002. M.P.: Manuel José Cepeda Espinosa Expediente D-3860.

Corte Constitucional. Sentencia C-506 del 3 de julio de 2002. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra Expediente D-3852.

Corte Constitucional. Sentencia C-010 del 23 de enero 2003. M.P.: Clara Inés Vargas Hernández, Expediente D-4092.

Corte Constitucional. Sentencia C-089 del febrero 2011. M.P.: Luis Ernesto Vargas Silva. Expediente D-8206.

Corte Constitucional. Sentencia C-102 del 11 de marzo de 2015. M.P.: Gloria Stella Ortiz Delgado. Expediente D-10349.