

**EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN EL MARCO DE LAS SANCIONES
ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA**

**Facultad de Derecho
Universidad Autónoma Latinoamericana**



**EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN EL MARCO DE LAS SANCIONES
ADMINISTRATIVAS TRIBUTARIAS EN COLOMBIA**

Autores

Catalina Andrea Cuartas Arroyave

Yamith de Jesús Vargas Ricardo

Asesor

Norbey de Jesús Vargas Ricardo

Facultad de Derecho

Universidad Autónoma Latinoamericana

Octubre 2022

<p>Resumen: El presente trabajo se realizó a partir la pregunta: ¿Cómo se manifiesta el principio de culpabilidad dentro de los procesos administrativos sancionatorios de carácter tributario en Colombia? De esta pregunta se deriva le objetivo general planteado en función de: Analizar el principio de culpabilidad en las sanciones tributarias en el marco del Derecho administrativo sancionatorio en Colombia. Complementariamente a este objetivo general se formulan los objetivos específicos. El primero de ellos se plantea: Describir el marco normativo que desarrolla las sanciones tributarias en el Derecho administrativo sancionatorio en Colombia; el segundo, se orienta a Describir el principio culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho administrativo sancionatorio en Colombia; y finalmente, el tercer objetivo busca Problematizar las implicaciones del tipo de culpa que opera en el en el ámbito sancionador tributario en Colombia. Entre las concusiones más relevantes de este trabajo se tiene que no existe en la legislación colombiana una manifestación expresa y taxativa que determine los fundamentos del poder punitivo de los órganos administrativos y defina íntegramente y con precisión en un único código los elementos fundantes del derecho administrativo sancionador, en el sentido de definir la aplicabilidad expresa del principio de culpabilidad en el ámbito tributario, lo que tiene graves consecuencias en el orden jurídico, social y económico.</p>	<p>Abstract: The present work was carried out based on the question: How is the principle of guilt manifested within the administrative sanctioning processes of a tax nature in Colombia? From this question, the general objective is derived as follows: To analyze the principle of culpability in tax penalties within the framework of administrative sanctioning law in Colombia. In addition to this general objective, specific objectives are formulated. The first of them aims to: To describe the normative framework that develops tax penalties in the administrative sanctioning law in Colombia; the second, is oriented to Describe the principle of guilt in tax penalties in the administrative sanctioning law in Colombia; and finally, the third objective seeks to Problematize the implications of the type of guilt that operates in the tax sanctioning environment in Colombia. Among the most relevant conclusions of this work is that there is no express and taxable manifestation in the Colombian legislation that determines the foundations of the punitive power of the administrative bodies and fully and precisely defines in a single code the founding elements of the administrative sanctioning law, in the sense of defining the express applicability of the principle of guilt in the tax field, which has serious consequences in the legal, social and economic order.</p>
<p>Palabras clave: Derecho Administrativo, Culpa Tributaria, Debido Proceso, <i>Ius Puniendi</i>, Responsabilidad Objetiva, Responsabilidad Subjetiva.</p>	<p>Keywords: Administrative Law, Tax Liability, Due Process, <i>Ius Puniendi</i>, Strict Liability, Subjective Liability.</p>

Contenido

Introducción	6
Aspectos normativos de las sanciones tributarias en el Derecho Administrativo Sancionatorio en Colombia.....	11
Breve historia del proceso formativo del Estado Social de Derecho en Colombia.....	11
El Ius puniendi y el Derecho Administrativo Sancionador en Colombia	13
La sanción administrativa tributaria en el marco del Derecho administrativo sancionatorio ..	16
Principios de la sanción administrativa tributaria	17
El principio de culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho Administrativo Sancionatorio en Colombia.....	29
Implicaciones de la falta de cohesión del concepto de culpabilidad	37
Conclusiones y recomendaciones	44
Bibliografía	49

Lista de tablas

Tabla 1 Debido proceso según el artículo 29 de la Constitución colombiana	18
Tabla 2 Principios orientadores de la potestad sancionadora administrativa	25
Tabla 3 Graduación de las sanciones en la Ley 1437 de 2011	26
Tabla 4 Principios reguladores de la actividad sancionadora en el artículo 197°	27

Introducción

La Constitución Política de Colombia de 1991, y las subsecuentes reformas que han desarrollado las intenciones del constitucionalista primario, establece en el artículo 95 que: “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” (Constitución Política de Colombia [Const.], 1991, Art. 95). Entre las mencionadas responsabilidades se resalta la que consta en el numeral 9º: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Const., 1991, Art. 95). En este sentido, es deber de todo colombiano contribuir para que se asegure el cumplimiento de los fines del Estado a partir del deber de contribuir a su financiamiento. En virtud de estas obligaciones de los colombianos y colombianas emergen las responsabilidades sustantivas tributarias, y consecuentemente, se configura la obligación de aportar a título de impuestos al ejecutar un acto sujeto de imposición tributaria.

En virtud de las atribuciones conferidas al poder legislativo, a partir de este y otros mandatos constitucionales, el Congreso en ejercicio de su poder legislativo ha establecido las obligaciones a cargo de los ciudadanos, con la cuales se procura generar recursos para que el Estado garantice el cumplimiento de sus fines. En este sentido y de manera general, los impuestos, contribuciones y tasas a cargo de sus ciudadanos, deben tener presente la capacidad contributiva de los sujetos a quienes va dirigidos, al mismo tiempo se deben conocer las sanciones para quienes se sustraigan ilegalmente del cumplimiento de dichas obligaciones tributarias.

El incumplimiento de la obligación tributaria o del deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado apareja una consecuencia jurídica negativa: la sanción administrativa tributaria. Esta sanción surge como un reproche punitivo, pues, su omisión pone en riesgo la capacidad del Estado de concretar sus fines, es decir, “proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades” (Const., 1991, Art. 2). Es por esta razón que el Estado ejerce “la facultad que se le ha otorgado (...) para imponer una pena o una medida de seguridad” (Medina, 2007, p. 88), es decir, el *ius puniendi*. Y en virtud de este principio, el reproche punitivo puede ser de carácter penal o administrativo establecido con el objetivo de materializar esa contribución o aporte de manera coactiva.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

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. (Corte Constitucional [CC], Sentencia C-690, 1996)

De esta forma el legislativo estableció la *infracción administrativa tributaria*. Esta sanción “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)” (CC, Sentencia C-160, 1998). Una vez acaecida la infracción tributaria, corresponde al Estado a través de sus agentes y representantes instituidos materializar las consecuencias de esa infracción. Para lo anterior, el Estado procede con el inicio del trámite o proceso administrativo sancionatorio.

Así las cosas, es claro y legítimo el ejercicio de la potestad sancionatoria del Estado ante el incumplimiento de las obligaciones o cargas legales establecidas por el legislador para la materialización del deber de contribuir. En ese sentido, la Corte Constitucional considera que:

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 a 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. (CC, Sentencia C-690, 1996)

Como queda en evidencia, la potestad administrativa sancionadora constituye un instrumento de realización de los fines esenciales del Estado, pues permite el cumplimiento y materialización de los mismos 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 las disposiciones normativas que impongan deberes y obligaciones.

No obstante, en este punto se abre una clara polémica a partir de uno de los principios fundamentales del derecho, es decir, el que asume que:

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

Por regla general, nadie puede ser castigado si no se dan tres condiciones: que exista una ley que establece la infracción, que la ley también establezca la sanción y que el infractor sea oído y vencido en juicio para que a él se le puedan aplicar las sanciones preestablecidas por la ley para quien incurre en una infracción determinada. (Low-Murtra, 1987, p. 77)

Este argumento abre una interesante polémica entre los defensores de dos posturas divergentes. Los primeros, muy vinculados a una visión *formalista* del derecho que Low Murtra define como: “la escuela objetiva del derecho punitivo” (Low-Murtra, 1987, p. 77) y, los segundos, vinculados a una visión que constitucionaliza el derecho tributario, es decir, “los defensores de la escuela subjetiva del derecho sancionatorio” (Low-Murtra, 1987, p. 77). Los de la escuela objetiva consideran que “que los textos legales conducían a soluciones precisas, exactas o justas” (Noreña, 2016, p. 158) y, en consecuencia, defienden la capacidad de las autoridades administrativas de establecer sanciones a partir de “la simple comisión de un hecho sancionado por la ley sin entrar a estudiar si esa acción estuvo acompañada de culpa, dolo o preterintención” (Low-Murtra, 1987, p. 76), mientras que los segundos afirman a rajatabla que: “en materia de sanciones no cabe la responsabilidad objetiva, lo que quiere decir que el hecho punible sólo se puede sancionar cuando hay dolo (vale decir intención) o culpa (vale decir negligencia) de parte del infractor” (Low-Murtra, 1987, p. 76). De ahí que se abra un interesante debate, con serias implicaciones para el orden social y económico, a partir de estas posturas que fundamentalmente desarrollan las implicaciones de la aplicación del concepto de culpabilidad en el contexto de las sanciones tributarias.

En Colombia estas tensiones se han presentado dado que antes de la Constitución de 1991 la tradición jurídica se identificaba de manera puntual con “cultura jurídica formalista”¹ (Noreña, 2016, p. 146) y a consecuencia de que en la Constitución de 1886 las “garantías del debido proceso parecían restringidos al derecho criminal” (Noreña, 2016, p. 152). Circunstancias que marcaron la

¹ Pues, como lo afirma Noreña (2016) citando a López Medina “al referirnos a formalismo jurídico hacemos referencia a la corriente de pensamiento jurídico que considera que “no existe, al interior del derecho, una dimensión independiente de justicia o equidad, que el derecho es básicamente una actividad destinada a examinar textos preexistentes (por oposición a realidades, intereses o necesidades), que la interpretación del derecho produce generalmente resultados definitivos o correctos y que en el sistema jurídico no hay vacíos porque hay formas cognitivamente razonables de llenarlos” (López, 2009, pp. 145-146 citado por Noreña, 2016, p. 146)

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia jurisprudencia de las altas cortes de manera determinantes, como veremos en capítulos posteriores.

Por otro lado, se ha desarrollado una evidente ambigüedad en la jurisprudencia de la Corte Constitucional respecto de la admisibilidad de la responsabilidad objetiva en el ámbito de las sanciones tributarias. Esto porque la Corte ha desarrollado en dos sentencias (C-599 de 1992 y C-010 de 2003) conceptos a través de los que admite la imputación de responsabilidad objetiva en el derecho tributario sancionatorio, siempre que se trate de infracciones cambiarias. No obstante, en otras oportunidades los togados han afirmado que:

Resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de *nulla poena sine culpa* como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado. (CC, Sentencia C-616 de 2002)

Lo que constata una ambigüedad que tiene serias consecuencias normativas, además de comportar secuelas en el orden social y económico de gran trascendencia.

De ahí que consideremos válido partir de la pregunta por: *¿Cómo se manifiesta el principio de culpabilidad dentro de los procesos administrativos sancionatorios de carácter tributario en Colombia?* Una reflexión que orienta el presente trabajo y de la que consecuentemente se deriva un objetivo general planteado en función de: *Analizar el principio de culpabilidad en las sanciones tributarias en el marco del Derecho administrativo sancionatorio en Colombia.* Complementariamente a este objetivo general es menester definir unos objetivos específicos que desarrollan estructuralmente el objetivo general. El primero de ellos se plantea: *Describir el marco normativo que desarrolla las sanciones tributarias en el Derecho administrativo sancionatorio en Colombia;* el segundo, se orienta a *Describir el principio culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho administrativo sancionatorio en Colombia;* y finalmente, el tercer objetivo busca *Problematizar las implicaciones del tipo de culpa que opera en el en el ámbito sancionador tributario en Colombia.*

Los objetivos específicos se desarrollan a partir de capítulos que buscan dar cuenta de su cumplimiento. En este sentido, el primer capítulo se denomina: *Aspectos normativos de las*

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia
sanciones tributarias en el Derecho Administrativo Sancionatorio en Colombia y en él se describen fundamentalmente las normas y disposiciones jurídicas que sustentan las competencias para establecer sanciones de las autoridades administrativas y específicamente de carácter tributario; el segundo capítulo denominado: *El principio culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho Administrativo Sancionatorio en Colombia* busca describir las particularidades del concepto central de este trabajo, es decir, la culpabilidad en el ámbito sancionador tributario; y finalmente, el tercer capítulo denominado: *Implicaciones del concepto de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario en Colombia* busca problematizar las implicaciones de las determinaciones que el legislador colombiano ha tomado con respecto al mencionado concepto en el ámbito tributario en Colombia.

**Aspectos normativos de las sanciones tributarias en el Derecho Administrativo
Sancionatorio en Colombia**

El presente apartado busca describir los principales aspectos normativos de las sanciones tributarias en Colombia y los principios en que se funda la potestad sancionadora en materia tributaria, en este sentido es menester comprender el concepto del *Ius puniendi* y sus formas de manifestación en la normativa colombiana y en consecuencia comprender las formas como se desarrolló el Derecho Administrativo Sancionador en Colombia y las formas como éste se manifiesta en el ámbito tributario en el país.

Breve historia del proceso formativo del Estado Social de Derecho en Colombia

A través de la historia han existido diversos arreglos institucionales estatales que han materializado el poder punitivo de múltiples formas, según sea su forma de comprender la legitimación ejercicio del poder del Estado y sus alcances.

Comenzaremos este análisis a partir del arreglo institucional precedente al Estado Social de Derecho, es decir, con el *Estado Liberal*, dado que no es el propósito de este trabajo abordar con profundidad las condiciones que han determinado los distintos modelos de Estado, sino que lo que se busca aquí, es comprender los elementos fundantes del Estado Social de Derecho como arreglo institucional garante de los derechos y fundamentos constitucionales.

El Estado liberal establecido en las sociedades occidentales y, particularmente de las sociedades europeas, correspondía a un arreglo institucional en el que su organización estaba fundada en la separación de poderes y, partir su configuración, se fundó una estructura en la que el poder judicial tenía el monopolio del ejercicio de punición, esto porque: “el Estado liberal tuvo en la ley una de sus bases fundamentales, a tal punto que puede hablarse de un Estado legislativo en el que Derecho y Ley eran lo mismo” (Lancheros-Gómez, 2009, p. 250). Esta interpretación fue posible dado que los derechos humanos fueron pensados desde una dimensión en la que éstos operaban como limitantes al poder estatal. Sin embargo, los mencionados derechos “dentro de las escuelas positivistas clásicas dominadas por el culto al texto legal” (Lancheros-Gómez, 2009, p. 250) solo eran interpretados a partir de su relación con la Ley. De ahí que el ejercicio punitivo recayera exclusivamente sobre el poder judicial.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

La crisis de este modelo de organización del Estado en los países europeos surge por el orden sociocultural que fue propiciado por las concepciones sociales, políticas y económicas que tenía Estado liberal y, especialmente, por las condiciones de desigualdad económica a las que se exponían los ciudadanos y particularmente los trabajadores en el contexto de las sociedades industrializadas, entre otras circunstancias que ponían en evidencia la injusticia social que habían propiciado las concepciones económicas y filosóficas que configuraron el Estado liberal. Estas concepciones pusieron en crisis la capacidad del Estado para materializar los elementos formales sobre los que se fundaba su legitimidad y, en consecuencia, la creciente desigualdad económica y el privilegio de ciertas capas de la sociedad que materialmente estaban en capacidad de determinar el ejercicio del poder, generaron transformaciones sociales y políticas que paulatinamente consolidaron la emergencia del Estado Social de Derecho.

La falta de adecuación entre los principios democráticos liberales y su puesta en práctica, pusieron en evidencia el sesgo formalista del que adolecían las concepciones del Estado liberal. Esto porque el orden social fomentado por el liberalismo, que asumía la igualdad ante la Ley de todos los ciudadanos. No se correspondía con las condiciones materiales de existencia del conjunto de los ciudadanos. Era claro que los grupos dominantes habían configurado un Estado que no estaba en capacidad de materializar aspiraciones igualitarias y garantizar para el conjunto de la población el cumplimiento del orden constitucional, pues, la rampante desigualdad estructural y material que tenía que sufrir la mayoría de la población hacía claro que los valores fundamentales sobre los que se había estructurado el Estado solo eran un arreglo formal que no podía, en esas condiciones, llevarse a la práctica.

Este estado de cosas propició el surgimiento de movimientos populares en Europa que buscaban transformar sus realidades, y por la presión de estos movimientos el Estado tuvo que encarar las condiciones de desigualdad material y estructural que el arreglo institucional en el que se fundaba había propiciado y “centrar su atención en el desarrollo de instrumentos que permitieran garantizar y sostener la igualdad formal de todos los particulares ante la ley” (Lancheros-Gámez, 2009, p. 250). En virtud de esto, el Estado no podía seguir siendo “el gendarme de la legalidad y de la economía, sino que debía desempeñar un papel activo en la solución de los problemas de pobreza y desigualdad, interviniendo cuando ello fuera necesario” (Lancheros-Gámez, 2009, p. 250) y por esta vía se va configurando lo que hoy conocemos como Estado Social de Derecho.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

En Colombia la adopción del Estado Social de Derecho tiene origen con la promulgación de la Constitución del 91, a través del nuevo texto constitucional se operan cambios sustantivos de la organización del Estado, “ya que se pasa de un modelo no intervencionista a uno intervencionista” (Ramírez y Aníbal, 2015, p. 113). Como consecuencia de estas transformaciones el Estado incrementa la carga de sus funciones y por consiguiente es menester dotar de capacidades nuevas al ejercicio del poder ejecutivo “para alcanzar los fines que persigue en su nuevo rol” (Ramírez y Aníbal, 2015, p. 113) y para contribuir a que se cumpla “con el cometido de satisfacer las distintas necesidades de los asociados. También, para la protección y defensa de los derechos de los ciudadanos” (Sierra, 2019, p. 5), por lo que se modifica sustancialmente el *ius puniendi* del Estado colombiano.

El Ius puniendi y el Derecho Administrativo Sancionador en Colombia

La expresión latina *Ius puniendi* se compone del término *Ius* que hace alusión a derecho y del término *Puniendi* que significa castigar, en este sentido esta expresión se podría traducir como: *facultad o derecho para castigar*. En el contexto jurídico esta expresión se usa para hacer mención a la potestad del Estado para sancionar, una definición que a través de estas páginas se irá perfeccionando pero que basta como preámbulo para abordar el tema.

El *ius puniendi* del Estado colombiano se transforma a partir de la declaratoria del Estado colombiano como Estado Social de Derecho. En función de esto, normativamente asume una configuración según la cual tiene fundamentalmente dos formas de expresión. Por un lado, el derecho penal y por otro lado el derecho administrativo de carácter sancionador, sin que ello fragmente el *ius puniendi* del Estado. Lo que en otros términos se puede entender como que “el derecho administrativo sancionador y el derecho penal convencional forman una unidad superior, como lo es el Derecho Punitivo del Estado” (Pinzón, 2016, p. 15).

Además, según la jurisprudencia de la Corte Constitucional el *ius puniendi* del Estado comprende

cinco categorías (...): (1) el derecho penal delictivo, (2) el derecho contravencional, (3) el derecho disciplinario, (4) el derecho correccional y (5) el derecho de punición por indignidad política o

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

impeachment, de los cuales los últimos cuatro, son expresiones del derecho administrativo sancionador. (Buitrago, 2020, p. 350)

Categorías, dentro de las que la potestad sancionadora en el ámbito tributario es una expresión del derecho contravencional.

Estas transformaciones del *ius puniendi* del Estado hacen necesario que los órganos competentes estatales tengan la potestad de regular las conductas de los individuos siempre que ésta armonice con la Carta Magna. Y en virtud de esta nueva necesidad el *ius puniendi* del Estado, es decir, el “poder único del Estado para ejercer la potestad sancionadora” (Ramírez y Aníbal, 2015, p. 113) es ampliado al poder ejecutivo y sus órganos administrativos, dado que estas “ramas del poder público cumplen cometidos constitucionales” (Pinzón, 2016, p. 11), además porque es impensable una administración de justicia que se encargue por completo de regular todas las conductas antijurídicas, principalmente porque el volumen de casos, de mayor o menor gravedad, desbordarían por entero su capacidad, además “porque desde una perspectiva de una justicia pronta y eficaz, se hace necesario trasladar dicha potestad al ejecutivo” (Buitrago, 2020, p. 347).

De esta forma, y en armonía con los anteriores planteamientos, podemos concluir con el doctrinante Mejía Patiño que el *ius puniendi* del Estado en Colombia es

...una facultad que posee el Estado ejercida a través del Legislador para regular el comportamiento de la sociedad a través de normas que le son impuestas; dichas normas, conforman sistemas sancionadores que tienen la pretensión de ser coherentes, organizados y que en los estados liberales actuales se estructuran en el Derecho Penal y el Derecho Administrativo Sancionador. (Mejía, 2013, pp. 27-28)

Dos elementos resaltan de esta definición puntual: por un lado, que el poder del Estado tiene como objetivo fundamental regular las dinámicas sociales y, por otro lado, que para dar cumplimiento a esta aspiración el Estado debe hacer uso de un poder sancionador coherente y estructurado. En este sentido, es claro que el poder sancionador del Estado se establece como garantía de la capacidad del mismo de cumplir los fines para los cuales fue instituido, de ahí que uno de los fundamentos del *ius puniendi* sea el texto constitucional al establecer en su artículo 2° que: “Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia
garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución” (Const. 1991, Art. 2).

Complementario a este artículo la Constitución consagra que el debido proceso es un principio aplicable a cualquier tipo de actuación ya sea relativa al Derecho Penal o la Derecho administrativo sancionador y que en virtud de este reconocimiento “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” (Const. 1991, Art. 29). De ahí que el poder sancionador del Estado halle sustento constitucional en este par de artículos que manifiestan, en términos generales, que los órganos competentes, ya sean de orden jurisdiccional o administrativo, en la búsqueda de cumplir los fines esenciales del Estado tienen la competencia para “establecer sanciones por el incumplimiento de las normas que protegen bienes jurídicos tutelados” (Pinzón, 2016, p. 13).

Si bien en la legislación colombiana no existe una consagración legal taxativa que determine los fundamentos del poder punitivo de los órganos administrativos y defina íntegramente y con precisión en un único código los elementos fundantes del derecho administrativo sancionador, sí se han producido con el tiempo, aunque de manera dispersa, un número significativo de sentencias de la Corte Constitucional y diversos pronunciamientos de las Altas Cortes, además de documentos, reflexiones y comentarios de diversos doctrinantes sobre este tipo particular de derecho. A partir de los que elaboramos estas definiciones y por las que hemos podido abordar brevemente los fundamentos de esta forma particular de derecho y sus implicaciones en materia tributaria.

El Derecho administrativo sancionatorio se establece, entonces, para dar cuenta del traslado de funciones justificado por los elementos argüidos anteriormente y con el objetivo de cumplir lo encomendado por el constitucionalista primario. Sobre estos elementos la Corte Constitucional afirmó a través de Sentencia 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

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

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. (CC, Sentencia C-506 de 2002)

En consecuencia, el Derecho administrativo sancionatorio es definido por la Corte Constitucional, como:

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 a la realización de sus cometidos. (Corte Constitucional, Sentencia C-214 de 1994)

La sanción administrativa tributaria en el marco del Derecho administrativo sancionatorio

Una de las sanciones que el Estado tiene competencia para establecer es la sanción administrativa tributaria, el fundamento constitucional de este tipo de sanción es, como habíamos señalado más arriba, el artículo 95° de la Constitución que afirma que: “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” (Const., 1991, Art. 95) y en virtud de este principio se despliegan una serie de responsabilidades entre las que se cuenta: “Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Const., 1991, Art. 95).

Este tipo particular de sanciones buscan sancionar y reprimir las actuaciones que pongan en riesgo la capacidad del Estado de cumplir sus fines, fundamentado en que la tributación facilita el flujo de recursos para mantener el orden interno y asegurar el adecuado funcionamiento del Estado. Por lo que implica puntualmente el “desconocimiento de las normas que regulan el deber de tributar, así como el de las cargas que favorecen la función fiscal, conocidas como las obligaciones formales o instrumentales” (Pinzón, 2016, pp. 307). A lo que consecuentemente se puede afirmar que el orden jurídico tutelado aquí es el interés general, dado que el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales pone en riesgo el orden social y económico de la nación.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

Estas sanciones tienen especificidades que las diferencian de la generalidad de las sanciones penales. Dado que, mientras las sanciones penales buscan reprender las conductas antijurídicas que tengan sustento y sean previstas por la normatividad vigente, las sanciones de orden administrativo propenden por regular cuestiones relacionadas al orden público en actuaciones de carácter económico. De esta forma, “el control del cumplimiento de las obligaciones administrativas debe ser objetivo y no puede quedar condicionado a la difícil prueba de factores subjetivos” (Pinzón, 2016, p. 259). Como afirmaba el Magistrado del Consejo de Estado Jaime Abella Zárate al referirse al tipo de responsabilidad aplicable en una sentencia de 1987 que establece uno de los primeros antecedentes jurisprudenciales sobre este tipo de culpabilidad en materia tributaria (Pinzón, 2016, p. 259).

Si bien se encuentra suficientemente sustentada la legitimidad del derecho tributario sancionador y de las sanciones impuestas por las infracciones tributarias, dado que estas emanan en sentido abstracto del *ius puniendi* del Estado, además es legítima la protección del bien jurídico tutelado el cual halla sentido en el texto constitucional, es fundamental comprender los principios que orientan la actividad sancionadora. Esto porque “la administración tiene a su vez el deber de ejercer esta facultad bajo parámetros legales de manera que no desborde el marco de la legalidad, porque de ser así su actuación sería ilegítima” (Pinzón, 2016, p. 15).

Principios de la sanción administrativa tributaria

A partir de la promulgación de la Constitución del 91 se realizaron esfuerzos tendientes a integrar normativamente, en relación con las garantías procesales, el derecho penal y el administrativo. Por ello, se extendió la competencia en el ámbito tributario y, en consecuencia, en todos los casos de las sanciones tributarias de uno de los principios ordenadores y fundamentales del ejercicio de la justicia en Colombia, es decir, del debido proceso.

La promulgación de la Constitución del 91 supuso un avance significativo, por lo menos en el papel, en el ámbito administrativo. Una de las más importantes transformaciones es la extensión del piso normativo del debido proceso a este ámbito particular del derecho. Con el nuevo marco normativo las garantías del debido proceso consagran una serie de condiciones que debe atender el Estado al momento de la imposición de sanciones, sin importar si éstas se dan en el marco de procesos jurisdiccionales o administrativos y su reconocimiento implica el

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

establecimiento de límites constitucionales al ejercicio punitivo del Estado en aras de garantizar los derechos de los ciudadanos.

El debido proceso, es una garantía establecida en Colombia a través del artículo 29 de la Constitución Política, el cual incluye una serie de condiciones procesales que deben ser atendidas para garantizar los derechos de los procesados, entre ellas se destacan (ver tabla 1):

Tabla 1 Debido proceso según el artículo 29 de la Constitución colombiana

Artículo 29 de la Constitución Política de Colombia	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.
	Quien sea sindicado tiene derecho a un debido proceso público sin dilaciones injustificadas.
	Quien sea sindicado tiene derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra.
	Quien sea sindicado tiene derecho a impugnar la sentencia condenatoria.
Quien sea sindicado tiene derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.	

(Elaboración propia a partir de: Const. 1991, Art. 29)

Los defensores de esta integración normativa presentan tres argumentos, profundamente significativos, para defender dicha transformación. La primera que es que la aplicación de los principios que operan en el ámbito penal son funcionales y su implementación tiene alta capacidad de ser exitosa, dado que “los principios de derecho penal ya se encuentran depurados y han sido conceptualizados por la doctrina y la jurisprudencia” (Noreña, 2016, p. 159). El segundo argumento afirma que existen diversas razones de carácter constitucional para obligar su aplicación, puesto que “los principios del derecho penal garantizan de mejor manera los derechos de los investigados, y (con su implementación se garantiza) el principio de dignidad humana que permea las constituciones modernas” (Noreña, 2016, p. 159). Y finalmente, afirman que, partiendo de la identidad doctrinal del *ius puniendi* del Estado, existe una “identidad sustancial entre las infracciones de derecho administrativo y derecho penal, y que cualquier diferencia entre ambas es meramente cuantitativa” (Noreña, 2016, p. 160). Lo que implica que no pueda establecerse una diferencia ontológica entre la potestad punitiva de la sanción administrativa y la potestad de sancionar ilícitos penales, dado que los bienes jurídicos que se busca proteger son

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

fundamentalmente los mismos y que en último término ambos ámbitos del derecho buscan cumplir el mismo objetivo, es decir, garantizar el cumplimiento de los derechos de ciudadanos.

Es decir, la diferencia está dada en función de la gravedad de la conducta y del grado de intervención que el Estado ha querido lograr; a la hora de imponer sanciones menos graves, en el derecho administrativo; y más graves, en el derecho penal. (Noreña, 2016, p. 160)

Sin embargo, como se anticipó en el apartado introductorio, por ser estas transformaciones recientes, la aplicación de este y de otros principios ordenadores de la justicia han sido reconocidos paulatinamente y con ciertas limitaciones.

Una de las razones que justifican estas dilaciones es una tradición doctrinal sostenida por el Consejo de Estado, más o menos consistente hasta 2015, que establecía en buena parte de sus pronunciamientos una posición marcadamente formalista que, en principio, distinguía profundamente las infracciones en el marco del derecho administrativo de las infracciones establecidas en los procesos penales, y consecuentemente con la imposibilidad de homologar estos dos tipos de infracciones “no era posible aplicar las figuras del derecho penal al ámbito tributario” (Buitrago, 2020, p. 377). En este mismo orden de ideas, el Consejero Hernán Guillermo Aldana Duque argüía que había muchas diferencias entre los dos ámbitos jurídicos y en justificación de esta afirmación consideraba que:

Buena parte de las normas sancionatorias del derecho administrativo, especialmente aquellas que miran el derecho financiero, se crean como tutela del orden público económico; exigen de la administración una actuación pronta y un juicio objetivo que son, a veces ajenos al ámbito del derecho penal (C.E., Expediente n° 0290, 1987)

Posición que reforzaba al afirmar que el universo de las sanciones administrativas requería reglas propias y procedimientos independientes dada la naturaleza del ejercicio particular de imposición de sanciones en esta ámbito del derecho y porque en buena parte se trataba de imponer sanciones a entidades, bancos, empresas y otra diversidad de sujetos colectivos (C.E., Expediente n° 0290, 1987).

Por otro lado, el Consejo de Estado defendía una postura según la cual

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

la infracción de normas tributarias no constituía infracciones a la ley penal, de manera que cuando la administración tributaria profería una liquidación oficial, no podía calificarse como la imposición de una sanción. La infracción de orden tributario no podía ubicarse ni como delito ni como contravención de tipo penal y por tanto no estaban regidas por el Código Penal. (Buitrago, 2020, p. 377)

En consecuencia, las normas de tipo penal en el ámbito sancionatorio no podían ser aplicables y no tenía competencia, dada la naturaleza disímil del tipo de procesos sancionatorios que se dan en el marco de los procesos administrativos.

Postura que podían ser resumida en torno a cinco argumentos que fueron expuestos y que se consolidaron como una línea argumentativa sostenida por esta corporación y que justificaban su posición expresa de defender la inaplicabilidad de la culpabilidad de tipo penal en este ámbito del derecho, entre estos argumentos estaban:

(1) el derecho penal no era asimilable al derecho administrativo sancionador, (2) el legislador no había tipificado las infracciones administrativo como delitos penales, (3) las normas penales estaban dirigidas a tipificar y sancionar conductas delictivas de personas naturales, (4) las sanciones a los infractores por contravenciones administrativas excluyen la prueba de factores subjetivos como el dolo o la culpa y (5) el derecho administrativo sancionatorio no requiere de las normas penales dado que posee una normativa propia y autónoma que atiende a sus finalidades y procedimientos especiales. (Buitrago, 2020, p. 378)

Además el Consejo de Estado había desarrollado una jurisprudencia tendiente a señalar que “-salvo por contadas excepciones- la responsabilidad en materia tributaria se agota en la simple violación de la ley, es decir, en la tipicidad de la conducta²” (Noreña, 2016, p. 146). Esta posición del alto Consejo se fundamenta en una interpretación formalista de la ley “que aún hoy sigue arraigada en los funcionarios de la administración” (Noreña, 2016, p. 147) y en otro factor fundamental que el autor describe como:

² Entiéndase por tipicidad, en este contexto, a la correspondencia de la acción del sujeto y el enunciado normativo que establece el ilícito administrativo.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

La redacción escueta y poco técnica de las normas sancionatorias del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta que estas (i) no condicionan la imposición de las sanciones tributarias a que exista un daño o que se demuestre la culpabilidad del investigado, y (ii) no diferencian entre mecanismos resarcitorios (que buscan dejar indemne al Estado frente a la conducta del contribuyente) y sanciones (que cumplen propósitos represivos). (Noreña, 2016, p. 151)

Esta postura fuertemente formalista fue sostenida, con algunos pronunciamientos posteriores en esta misma vía, hasta 2015, momento en el que comenzaron a presentarse en el seno de esta corporación “algunas sentencias que de forma aislada reconocieron la posibilidad aplicar el principio de culpabilidad al régimen sancionatorio administrativo” (Buitrago, 2020, p. 378)

Todas estas, circunstancias limitaron la capacidad de los procesos de sanción administrativa de garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

Las consecuencias de esta posición del Consejo de Estado, que fue seguida por la DIAN y en buena medida por el poder legislativo, implicaron una desafortunada falta de coherencia entre la Carta Magna y los planteamientos normativos del derecho tributario y por extensión del derecho sancionador tributario. Bajo esta perspectiva se descartó la aplicación de los análisis de antijuridicidad y culpabilidad en lo referente a las sanciones administrativas, dado que el Consejo de Estado exponía dos argumentos: en primer lugar, que “cualquier violación de una norma jurídica implica per se un daño” (Noreña, 2016, p. 146) y, en segundo lugar, que “la responsabilidad es objetiva, pues no se basa en el análisis de las condiciones subjetivas del investigado” (Noreña, 2016, p. 146). Fundado en estos argumentos se podría interpretar que comprender las sanciones administrativas como entidades subsidiarias de las conceptualizaciones de la dogmática penal no resulta adecuado, puesto que, según el concepto del Consejo, derecho administrativo y derecho penal “son dos ramas que tienen necesidades y finalidades diferentes” (Buitrago, 2020, p. 353).

Consecuentemente con la lentitud del Consejo de Estado para incorporar los fundamentos de la constitucionalización del derecho a sus pronunciamientos sobre las sanciones administrativas, y a su concepción retardataria sobre la incorporación de las garantías del debido proceso en este ámbito jurídico, se propició que, en muchos casos, se instalara un ejercicio de exegesis del texto normativo a cargo del operador administrativo, quien en contravía de lo

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia dispuesto por la Corte Constitucional, ha asumido las tesis del Consejo de Estado e incorporado a rajatabla la formulación desafortunada de los artículos concernientes a las sanciones tributarias del Estatuto Tributario, las cuales “no va más allá de la descripción de la conducta sancionable, y no exige ningún análisis sobre el daño causado o las condiciones subjetivas del investigado” (Noreña, 2016, p. 147), con base en las cuales concluye que “la responsabilidad en materia tributaria no está basada en criterios de culpabilidad y antijuridicidad material” (Noreña, 2016, p. 147).

No obstante, las tesis de la Corte Constitucional se orienten en un sentido opuesto. Según los planteamientos de la Corte, en el ámbito sancionatorio administrativo “la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos” (CC, Sentencia T-145 de 1993). Lo que pone de manifiesto que existe una deficiencia de los principios constitutivos de la naturaleza jurídica de los procesos sancionatorios en el ámbito administrativo.

Con base en su interpretación la Corte Constitucional ha afirmado que existen conexiones evidentes en ambos ámbitos del derecho (penal y administrativo), dado que los dos son parte constitutiva del ejercicio de *ius puniendi* del Estado en función de su vinculación punitiva y, en consecuencia, ha optado por aplicar los principios del derecho penal en las actuaciones del régimen sancionatorio administrativo “así sea de manera coyuntural, mientras que el derecho administrativo sancionador alcanza la madurez necesaria para desarrollar sus propias reglas y alcances específicos de la aplicación del debido proceso en las actuaciones administrativas sancionadoras” (Nieto-García, 2012, p. 46).

A este respecto, la Corte Constitucional ha reconocido que “el debido proceso *se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas*, constituyéndose en la regulación jurídica previa que limita los poderes del Estado y garantiza la protección de los derechos de los administrados” (CC, Sentencia C-713 de 2012). Si bien se reconoce esta garantía, se destaca que en que cada ámbito del derecho, existen matices en la aplicabilidad de la mencionada garantía en función de los fines perseguidos por cada uno y en consecuencia “las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con *algunas atenuaciones*, a las actuaciones administrativas sancionatorias” (CC, Sentencia T-145 de 1993).

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

Los principios aplicables en el ámbito penal que, a juicio de la Corte, deben ser reconocidos en los procesos administrativos son:

Los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva *nulla poena sine culpa* (no hay pena sin culpa), la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del *non bis in idem* (no dos veces sobre lo mismo) y de la analogía *in malam partem* (desfavorable al reo), entre otras. (Sentencia T-145 de 1993)

Los cuales deberán ser aplicados en la totalidad de las actuaciones administrativas en atención de las especificidades de los procesos tributarios.

Si bien la Corte ha hecho estos determinantes pronunciamientos, las tesis de la interpretación formalista de la ley y los pronunciamientos dilatorios del Consejo de Estado siguen operando en los procesos sancionatorios administrativos. Una de las razones para que se configure esta problemática es que “los efectos de la ‘constitucionalización’ de las normas sancionatorias tributarias han sido bastante tímidos y, sobre todo, limitados” (Noreña, 2016, p. 147), lo que ha tenido como efecto que

...por mucho tiempo, la evolución de los criterios de interpretación y aplicación de las normas del régimen sancionatorio tributario estuvo paralizada alrededor de las tesis objetivistas del Consejo de Estado y de la DIAN, y de las tímidas tesis subjetivistas de la Corte Constitucional. (Noreña, 2016, p. 147)

A lo que se suma que la Corte Constitucional no ha formulado una doctrina consistente que establezca puntualmente los principios rectores de la actividad sancionadora en el ámbito administrativo. Por estas razones, los organismos competentes de ejecutar los procesos administrativos en el ámbito sancionatorio tributario no disponen de instrucciones puntuales para desarrollar su actividad sancionatoria. Lo que genera el ejercicio de interpretación del texto normativo, que habíamos anotado antes, y sobre todo un desgaste de los operadores de justicia, puesto que los ciudadanos al ver afectados sus derechos, en su opinión ilegítimamente por una decisión administrativa, tienden a llevar los casos a los estrados judiciales con toda y la carga al erario público y las demoras que ello implica.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

En este sentido, es claro que se hace necesario el diseño e implementación de un compendio de principios que orienten de manera eficaz la labor de los operadores administrativos, particularmente los que desarrollan actuaciones de carácter tributario. No obstante, tal y como lo señala Pinzón “se sigue echando de menos en las providencias de los altos tribunales de justicia de este país, unos criterios orientadores sobre la manera cómo “efectivizar” en el ámbito administrativo las garantías y principios del derecho penal” (Pinzón, 2016, p. 14).

Los argumentos a favor de establecer un decálogo de instrucciones puntuales que orienten las actuaciones del operador administrativo y prescriban una serie de principios taxativos que guíen la actuación de estos procesos, especialmente en materia tributaria, giran es torno a varios elementos; el primero, arguye que dadas las particularidades de cada especialidad del derecho es necesario clarificar las formas de actuación del debido proceso en el ámbito del derecho sancionador, dado que éste se ocupa de atender eventos antijurídicos de menor gravedad, en comparación con el derecho penal, y por esto podría tener la capacidad de flexibilizar o de hacer más dúctil las garantías al debido proceso en el marco de sus actuaciones; otro de los argumentos, es que los procesos sancionatorios en materia tributaria, no solo deben atender al derecho fundamental al debido proceso, sino que adicionalmente deben responder a otros principios ordenados por el texto constitucional, como el artículo 363 en el que se establece puntualmente que “el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad” (Const. 1991, Art. 363), artículo que claramente contiene implicaciones jurídicas para el derecho administrativo sancionador y que lo diferencian del derecho penal.

Consecuentemente con la necesidad facilitar la labor de los operadores del derecho administrativo sancionatorio, el poder legislativo ha hecho esfuerzos significativos por promulgar leyes acordes con las necesidades particulares de estos procesos. En virtud de esto, el Congreso de la República expidió la Ley 1437 del 2011 “por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo” (Ley 1437, 2011, párr. 1). El código, que aplica para “todos los organismos y entidades que conforman las ramas del poder público en sus distintos órdenes, sectores y niveles, a los órganos autónomos e independientes del Estado y a los particulares, cuando cumplan funciones administrativas” (Ley 1437, 2011, Art. 2°), afirma que su función es fundamentalmente la de proteger y brindar garantías a los derechos y las libertades de los ciudadanos, que tienen como actividad prioritaria favorecer el interés general, además de

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

garantizar que la actuación de las autoridades se realice en armonía con la constitución y el ordenamiento jurídico, además de contribuir al logro de fines del Estado, la eficiencia y la democratización del ejercicio administrativo y, finalmente, contribuir al cumplimiento de los deberes del Estado y los particulares (Ley 1437, 2011, Art. 2°).

En el artículo 3° de esta Ley se establecieron los principios rectores de la potestad sancionadora de los órganos administrativos competentes, y afirma que “todas las autoridades deberán interpretar y aplicar las disposiciones que regulan las actuaciones y procedimientos administrativos a la luz de los principios consagrados en la Constitución Política, en la Parte Primera de este Código y en las leyes especiales” (Ley 1437, 2011, Art. 3°). Entre los principios establecidos en este código ellos se cuentan (ver tabla 2):

Tabla 2 Principios orientadores de la potestad sancionadora administrativa

Ley	Principios	Actuación
Artículo 3° de la Ley 1437 de 2011. <i>Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo</i>	Debido proceso	Las actuaciones administrativas se realizarán con apego a los procedimientos de la Constitución y la Ley, garantizando los derechos de representación, defensa y contradicción.
	Igualdad	Se dará el mismo trato y protección bajo su conocimiento a todas las personas e instituciones que intervengan.
	Imparcialidad	Las autoridades asegurarán y garantizarán los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración cualquier clase de motivación subjetiva.
	Buena fe	En todas las actuaciones se presume la lealtad y buena fe de unos y otros en sus competencias, derechos y deberes.
	Moralidad	En las actuaciones administrativas las personas y servidores públicos se obligan a actuar con rectitud, lealtad y honestidad.
	Participación	Se promoverá la participación de ciudadanos, organizaciones y comunidades que busquen intervenir en procesos de deliberación, formulación, ejecución, control y evaluación de la gestión pública.
	Responsabilidad	Las autoridades asumirán las consecuencias de sus decisiones, omisiones o extralimitación de funciones, de acuerdo con la Constitución, las leyes y los reglamentos.
	Transparencia	Toda persona tiene derecho a conocer las actuaciones de la administración, dado que su actividad es de dominio público.
	Publicidad	Las autoridades darán a conocer al público sus actos, contratos y resoluciones, mediante las comunicaciones, notificaciones y publicaciones que ordene la ley.
	Coordinación	Las autoridades concertarán sus actividades con las de otras instancias estatales en el cumplimiento de sus cometidos y en el reconocimiento de sus derechos a los particulares
Eficacia	Las autoridades buscarán que se alcance su finalidad y, para ello, removerán los obstáculos formales, evitarán decisiones inhibitorias, dilaciones y sanearán las irregularidades que se presenten.	

Economía	Las autoridades deberán proceder con austeridad y eficiencia, optimizar el uso del tiempo y demás recursos, procurando el más alto nivel de calidad y la protección de los derechos.
Celeridad	Las autoridades impulsarán los procedimientos, e incentivarán el uso de tecnologías, con el fin que los procedimientos se realicen con diligencia, dentro de los términos legales y sin dilaciones.

(Elaboración propia a partir de: Ley 1437, 2011, Art. 3°)

Otro de los elementos importantes que se incluyen en la ley 1437 de 2011 son los criterios referentes a los “criterios para la graduación de las sanciones que impone la administración” (Noreña, 2016, p. 161). Esta ley parte del supuesto de carácter normativo, en armonía con la Constitución, que la responsabilidad que opera en el ámbito tributario se configura a partir de los principios de “antijuridicidad material y culpabilidad” (Noreña, 2016, p. 161), y en virtud de este condicionamiento, las entidades administrativas al momento de imponer sanción debían considerar los tipos de la graduación de las sanciones referentes al ilícito administrativo (ver tabla 3):

Tabla 3 Graduación de las sanciones en la Ley 1437 de 2011

Graduación de las sanciones	El daño o peligro generado a los intereses jurídicos tutelados.
	El beneficio económico obtenido por el infractor para sí o a favor de un tercero.
	La eventual reincidencia en la comisión de la infracción.
	La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora o de supervisión.
	La utilización de medios fraudulentos o utilización de persona interpuesta para ocultar la infracción u ocultar sus efectos.
	El grado de prudencia y diligencia con que se hayan atendido los deberes o se hayan aplicado las normas legales pertinentes.
	La renuencia o desacato en el cumplimiento de las órdenes impartidas por la autoridad competente.
	El reconocimiento o aceptación expresa de la infracción antes del decreto de pruebas.

(Elaboración propia a partir de: Ley 1437, 2011, Art. 50°)

Con lo que se establece un valioso avance en lo referente a los principios de antijuridicidad material y culpabilidad y en el propósito de armonizar la normativa tributaria con el texto constitucional.

Otro hito normativo importante lo constituye la promulgación de la Ley 1607 del 2012, “por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones” (Ley 1607, 2012, párr. 1), en la cual “por primera vez, se consagraron expresamente los principios que deben regir la imposición de sanciones tributarias” (Noreña, 2016, p. 148). Sin embargo, esta ley tras su promulgación fue reformada, echando para atrás algunos avances que incluía en su formulación. Entre los avances significativos que incluía estaba la regulación puntual de los principios

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

ordenadores de la actividad sancionatoria, específicamente por lo establecido en su artículo 197°, los que según lo establecido en esta ley serían (ver tabla 3):

Tabla 4 Principios reguladores de la actividad sancionadora en el artículo 197°

Ley	Principios	Actuación
Artículo 197° de la Ley 1607 de 2012. <i>Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones</i>	Legalidad.	Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley.
	Lesividad.	La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.
	Favorabilidad.	En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.
	Proporcionalidad.	La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.
	Gradualidad.	La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.
	Principio de economía.	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, que no se exijan más requisitos o documentos y copias de aquellos que sean estrictamente legales y necesarios.
	Principio de eficacia.	Con ocasión, o en desarrollo de este principio, la Administración removerá todos los obstáculos de orden formal, evitando decisiones inhibitorias; las nulidades que resulten de vicios de procedimiento, podrán sanearse en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado.
	Principio de imparcialidad.	Con el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna discriminación; por consiguiente, se dará el mismo tratamiento a todas las partes.
Aplicación de principios e integración normativa.	En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley.	

(Elaboración propia a partir de: Ley 1607, 2012, Art. 197°)

Lo innovador de la Ley 1607 del 2012 era que, por primera vez, en la normativa colombiana, se establecían los principios legales que debía orientar el ejercicio sancionatorio tributario, partiendo de la tradición punitiva fundada en el derecho penal, pero adaptándolo a las necesidades y circunstancias de los procesos tributarios. lo que implica que estas leyes, la “1437 y 1607 marcan un paso en el camino correcto para lograr un respeto pleno por las garantías de los investigados en los procedimientos administrativos sancionatorios” (Noreña, 2016, p. 162). Y en este sentido, se

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

...rescata la intención del legislador de incorporar al E. T. los principios orientadores en esta materia en aras de generar una integración con el régimen sancionatorio tributario del “Libro quinto” del E. T., puesto que le permite al operador jurídico, sea este contribuyente, autoridad o juez, hacer una interpretación sistemática de las normas sancionatorias a partir de principios generales. (Buitrago, 2020, p. 361)

Sin embargo, en 2016 con la ley 1819 se dio un retroceso importante, dado que el artículo 376° de esta ley derogó lo establecido por el artículo 197° de la ley 1607. Si bien en el texto de la exposición de motivos de la ley 1819 se reconocía la importancia de estos principios al afirmar que:

La imposición de las sanciones debe acomodarse, entre otros, a los principios de lesividad, favorabilidad, proporcionalidad y gradualidad. Así pues, es necesario que los funcionarios de la Administración Tributaria encargados de dar aplicación al régimen sancionatorio tributario, cuenten con directrices claras para materializar en su labor los mencionados principios. (Congreso de la República, 2016, p. 163-164)

No obstante, durante el tránsito parlamentario y los debates de su aprobación fue derogado el artículo, con el consecuente retroceso en materia normativa.

Por otro lado, para algunos doctrinantes fue claro que lo establecido por el artículo 197° se había quedado corto en sus pretensiones, puesto que, por ejemplo, para Buitrago: “este intento se quedó un tanto corto al no contemplar elementos como el de culpabilidad, causales expresas para exonerar la responsabilidad del sancionado o elementos de atenuación de la conducta sancionable” (Buitrago, 2020, 360).

Las críticas a las que se suma Buitrago (2020) son de gran trascendencia, dado que es de la definición concreta y taxativa de conceptos como el de *culpabilidad* de lo que han adolecido estas formulaciones normativas. En consecuencia, en el siguiente capítulo buscamos describir este concepto y sus implicaciones en el ámbito sancionador tributario.

El principio de culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho Administrativo Sancionatorio en Colombia

En este capítulo se busca fundamentalmente describir el principio culpabilidad en las sanciones tributarias del Derecho administrativo sancionatorio en Colombia, los elementos que lo configuran, las tensiones institucionales que se evidencian a través de las diversas jurisprudencias y el desarrollo normativo que establece este concepto en la normativa colombiana.

Consecuentemente con los elementos anteriores, si bien se parte de comprender el *ius puniendi* del Estado como la potestad del Estado de perseguir las infracciones indistintamente si se trata del ámbito penal o el administrativo, es necesario afirmar que no se debe aplicar mecánicamente los principios del ordenamiento penal al campo administrativo, sobre todo en lo relativo al principio de culpabilidad. Esto porque “el derecho administrativo es el encargado de prevenir los ataques más leves a ciertos bienes jurídicos, mientras que el derecho penal se reserva para las agresiones más graves contra los mismos intereses jurídicos” (Ramírez, 2008, p. 156). En virtud de esta afirmación, se debe establecer que con respecto a los bienes jurídicamente tutelados por el derecho administrativo se busca prevenir las lesiones a dichos bienes jurídicos que fomentar un régimen punitivo que castigue las infracciones administrativas y, en tal caso, desprende de ello que

el derecho administrativo tiene una competencia anterior que el derecho penal, correspondiéndole a aquél una misión preventiva y disuasoria de la conducta del sujeto, pues de persistir en su actuación tendría que rendir cuentas no ya ante una autoridad administrativa sino también ante la justicia penal. (Ramírez, 2008, p. 156)

Así pues, en el ámbito administrativo la culpa no se comprende de la misma forma que en el ámbito penal, esto porque en el establecimiento de la culpa penal el dolo es una condición esencial, mientras que la comisión de los ilícitos por imprudencia ocupan una posición secundaria. No así en el derecho administrativo, en el que la imprudencia, es decir, “la inobservancia del deber de cuidado personalmente exigible a su autor” (Marina, 1999, p. 22 citado por Ramírez, 2008, p. 157) es la condición protagonista de las infracciones que se establecen en este ámbito del derecho. Pues, “la actividad infractora, en la materia que nos ocupa, puede ser cometida intencionalmente

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia
o por negligencia, que se da cuando el sujeto activo de la infracción actúa sin la debida precaución” (Tribunal Supremo Español citado por Ramírez, 2008, p. 157).

De esta forma, para que se configure la responsabilidad que deriva en la infracción administrativa “es necesario que la infracción se haya realizado con dolo, o por lo menos con culpa o imprudencia” (Ramírez, 2008, p. 158) y que se establezca, como se verá posteriormente, “la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, (...) la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta” (C.C., Sentencia C-690, 1996).

De lo que se desprende que, como se ha evidenciado en la jurisprudencia de la Corte Suprema desde el año 1992 “extender los principios del derecho penal al campo administrativo, hace que la concurrencia de culpa se erija como una condición sin la que no es posible predicar responsabilidad” (C.C., Sentencia C-616, 2002).

A partir de estos elementos, es clave considerar que en la legislación colombiana el concepto de culpabilidad se define en el artículo 63 del Código Civil como “la falta de aquella diligencia y cuidado que los hombres emplean ordinariamente en sus negocios propios” (Congreso de la República, 1873, Art. 63). Esta culpa o descuido que se presenta sin otra calificación, es decir, que no se presente como culpa grave o culpa levísima, se corresponde con la culpa o descuido leve. Este tipo de culpa “se opone a la diligencia o cuidado ordinario o mediano” (Congreso de la República, 1873, Art. 63). Por su parte, en la doctrina está definida como “el conjunto de aquellos presupuestos de la pena que fundamentan frente al sujeto la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica”. Añadiendo al respecto que es “el reproche que se dirige al autor, en base a una conducta contraria a una norma, y que es previo a la aplicación de la pena” (Mezger, 2010, p. 247).

Si bien en el contexto de los asuntos civiles se establece esta definición, en materia tributaria no existe un concepto normativo o doctrinal que defina taxativamente la aplicabilidad del concepto de culpabilidad o la culpa de manera concreta. Sin embargo, a partir de los elementos expuestos con base en la jurisprudencia de las altas cortes y de los argumentos antes presentados. La culpa en este contexto se podría definir como la infracción que se produce por la inobservancia del deber de diligencia y cuidado, es decir, el elemento volitivo que se desarrolla a través de las acciones conscientes de los individuos en el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y

formales tributarias, de las que se presupone que los contribuyentes tienen conocimiento del deber que los sujeta jurídicamente, es decir, el elemento cognoscitivo que configura la conducta.

De esta forma, resulta necesario comprender el concepto de responsabilidad en el ámbito jurídico. El concepto de responsabilidad jurídica hace referencia a la conducta antijurídica derivada de los actos de las personas, quienes con el deber y la obligación de obrar bien y conforme a la ley, no obran en consecuencia. De esta forma “La responsabilidad es la consecuencia jurídica de la violación de una ley, un contrato o un reglamento” (Restrepo Pineda, 2008, p. 67).

Existen fundamentalmente dos tipos de regímenes de responsabilidad: El de responsabilidad objetiva y de responsabilidad subjetiva.

El primer tipo de responsabilidad, la objetiva, se caracteriza porque aborda el fenómeno de la ocurrencia de un daño, pero no indaga sobre el ejercicio de la voluntad que tuvo el sujeto activo para ocasionar la conducta dañosa. Este tipo particular de responsabilidad, “presume responsable al agente causante del daño, por el solo hecho del daño, sin interesarle si se manejó bien o mal” (Restrepo Pineda, 2008, p. 69). Este sistema de responsabilidad, según el autor referenciado, se caracteriza principalmente porque se presume la culpabilidad del sujeto activo por el solo hecho de vincularlo directamente a la conducta lesiva y la ocurrencia del daño. “Se presenta cuando hay: una acción, un resultado dañoso y un nexo causal entre acción y resultado dañoso. Es decir, cuando el resultado es producto de la acción” (Restrepo Pineda, 2008, p. 69). Dado que este tipo de responsabilidad presume la existencia de un vínculo causal entre la acción y el daño, es decir, que esta vinculación define fundamentalmente la responsabilidad, entonces, en este tipo de responsabilidad se exonera a la Administración del deber de probar los elementos relacionados con voluntad del infractor de violar la norma y de evidenciar los elementos volitivos que se manifiestan a través de la conducta dañosa.

El concepto de responsabilidad subjetiva implica que, para asignar un resultado dañoso a una persona, o a un sujeto activo específico, debe tenerse en cuenta la esfera volitiva en la conducta del sujeto sancionable, lo que implica fundamentalmente la preexistencia de la culpa como condición esencial para ejecutar la sanción, es decir, que tenga que realizarse un ejercicio probatorio de la voluntad consciente de incurrir en un hecho dañoso antes de imponer la sanción. Este tipo de responsabilidad se desarrolla a través de dos modalidades: “puede ser con culpa

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia probada o con culpa presunta” (Restrepo Pineda, 2008, p. 69). La primera se refiere al tipo de responsabilidad que en el marco de un proceso es probada y en la que la carga de la prueba la asume la o las víctimas. Mientras que la segunda, indica el tipo de responsabilidad que, en un proceso, asume la culpa como probada y en el que la carga de la prueba la tiene el demandado, dado que es él, quien debe demostrar que no incurrió en esa conducta y que en su lugar actuó diligentemente y con cuidado. En virtud de estas características, este tipo de responsabilidad tiene los siguientes componentes: “acción, resultado dañoso, nexo causal objetivo, entre acción y resultado dañoso, nexo causal subjetivo, es decir, que el resultado sea atribuible al autor a título de dolo, de culpa o preterintención” (Restrepo Pineda, 2008, p. 69).

Conforme a lo anterior, es necesario destacar que la Corte Constitucional ha manifestado que asignar a un individuo una responsabilidad objetiva por un hecho realizado por éste, aunque no haya obrado en ejercicio de su voluntad, es decir, que no haya habido dolo y que su conducta no se hubiera realizado con imprudencia, es decir, que no hubiera culpa:

Resulta desproporcionado y violatorio de los principios de equidad y justicia tributarios la consagración de una responsabilidad sin culpa en este campo, por lo cual considera que en este ámbito opera el principio de *nulla poena sine culpa* como elemento integrante del debido proceso que regula la función punitiva del Estado. (C.C., Sentencia C-616, 2002)

El principio de *nulla poena sine culpa*, citado en el párrafo anterior, hace referencia a la proscripción de la responsabilidad sin culpa, o a el de atribuir sanciones sin que se garantice el derecho de contradicción que asiste a los sancionados tributarios de demostrar que actuaron diligentemente y con cuidado. Lo que implica que en la normativa colombiana, “conforme al principio de dignidad humana y de culpabilidad acogidos por la Carta (Const. Art. 1° y 29°), está proscrita *toda* forma de responsabilidad objetiva en materia sancionadora” (Corte Constitucional, Sentencia C-597, 1996), lo que significa que no es dable para las autoridades administrativas imponer sanciones a personas que, bajo los efectos de circunstancias atenuantes, incurrieron en infracciones tributarias, es decir, como lo firma la Corte Constitucional: No es posible imponer una sanción a una persona que incurrió en una “conducta como consecuencia de un caso fortuito o de una fuerza mayor” (C.C., Sentencia C-597, 1996). En este sentido, es claro que la obligación constitucional de contribuir con los gastos del Estado no es una circunstancia eximente del deber de la administración de garantizar los derechos constitucionales de los sancionados, es decir, que

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

la declaración de la legalidad de la sanción administrativa no implica que se le niegue al sancionado el “derecho de ser oído y a exculpar su responsabilidad, a presentar pruebas y a controvertir las que se presenten en su contra y a impugnar las decisiones” (C.C., Sentencia C-637, 2000 citada por Pinzón, 2016, p. 307). Lo que, como afirmamos líneas arriba, significa que materia de sanciones administrativas está proscrita la responsabilidad objetiva.

El reconocimiento del principio de culpabilidad implica que, si bien para la administración pública “es razonable considerar que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario, por lo cual eso constituye un ingreso grave de culpabilidad, es decir que su actuación ha sido dolosa, culposa o negligente” (Pinzón, 2016, p. 308), ello no implica a rajatabla el desconocimiento de dicho principio. Dado que, se violaría de manera flagrante el principio de culpabilidad si no se permite al sancionado presentar descargos, en el sentido de alegar que su conducta no ha incurrido en culpabilidad. Lo que opera aquí, es un traslado de la carga probatoria. Dado que, es competencia del sancionado demostrar que no obtuvo beneficios fruto del incumplimiento tributario, y de no demostrar con precisión este hecho, la administración tiene elementos suficientes para evidenciar que actuó con dolo o culpa (C.C., Sentencia C-160, 1998). No obstante, la demostración taxativa de la ausencia de culpa “no exime al contribuyente del cumplimiento de los deberes tributarios ni tampoco del pago del tributo que resulte” (C.C., Sentencia C-690, 1996), o como lo afirma Pinzón:

La demostración por la administración del no cumplimiento de los deberes tributarios es fundamento probatorio para proceder a imponer la sanción, sin perjuicio del derecho que le asiste al sancionado de demostrar eximentes como la fuerza mayor o el caso fortuito, que descartan la culpa en el cumplimiento de deberes formales. (Pinzón, 2016, p. 308-309)

Como hemos visto en párrafos anteriores, la Corte Constitucional ha afirmado en diversas sentencias que en materia tributaria “queda (...) proscrita en Colombia *toda* forma de responsabilidad objetiva” (C.C. Sentencia C-599, 1992). Esto, en armonía con el artículo 1° de la Carta Magna que hace alusión al principio de dignidad humana y el 29 que se refiere al principio de culpabilidad y al debido proceso.

Sin embargo, a través de las manifestaciones de la misma Corte, se constata que esta concreta declaración no está exenta de matices. Esto porque la jurisprudencia de las altas cortes ha

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

evidenciado que este principio no debe aplicarse de forma absoluta en el ámbito administrativo. Lo que implica que en ciertos casos concretos del derecho tributario sancionatorio opere de manera diferente, como sucede en el régimen de cambios del derecho administrativo. La Corte Constitucional en la Sentencia C-690 de 1996 afirmó que se

...ha declarado la constitucionalidad de ciertas formas de responsabilidad objetiva en ciertos campos del derecho administrativo, como es el régimen de cambios, en donde la Corporación ha considerado que dados los intereses en juego se admite la no pertinencia de los elementos subjetivos de la conducta tipificada previamente como sancionable, como son la intencionalidad, la culpabilidad e incluso la imputabilidad. (C.C., Sentencia C-690, 1996)

A lo que con anterioridad esta misma corte había expresado con mayor claridad en la Sentencia C-599 de 1992 que

... El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, no desconoce ninguna norma constitucional. (C.C., Sentencia C-599, 1992)

No obstante, la misma Sentencia afirma que es claro que la mencionada determinación no suspende los derechos de los sancionados, dado que es responsabilidad del Estado garantizar la integralidad de los derechos constitucionales a los sujetos de este tipo particular de sanciones. Dado que el mismo alto tribunal ha admitido que:

La circunstancia de que las sanciones impuestas a los infractores del régimen cambiario excluyan la prueba de factores subjetivos propios de las conductas delictivas, como son el dolo y la culpa, no significa el desconocimiento del debido proceso, pues la imposición de las condignas sanciones no se hace de plano y sin procedimiento alguno sino previo el agotamiento de un debido proceso en el que la administración le debe demostrar al investigado la comisión de una infracción al estatuto de cambios, que de ser cierta conlleva la formulación de cargos al posible infractor con el fin de que una vez notificado de ella exponga las razones de su defensa.

Por otro lado, es necesario afirmar que, si bien la culpabilidad en el régimen cambiario tiene estas características, ello no suspende las garantías procesales y los derechos fundamentales

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

de los sancionados y, en consecuencia, en el marco de estos procesos sancionatorios de deben respetar los principios del derecho penal en tanto a la imposición de penas, tales como ” el principio de la legalidad *nullum crimen sine lege, nulla poena sino lege*; o el principio de la favorabilidad, según el cual la ley posterior se aplica de preferencia a la ley anterior cuando es favorable al inculpado” (C.C. Sentencia C-010, 2003)

Finalmente, la Corte ha expresado que la aplicación del mecanismo de responsabilidad objetiva en el ámbito sancionatorio corresponde a una circunstancia excepcional, en la que se admite la ocurrencia de la culpa presunta, pero ello debe sujetarse a la garantía de derechos y al cumplimiento de requisitos puntuales, entre ellos:

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

Esto es, que las sanciones establecidas por responsabilidad objetiva no afecten en algún grado el cumplimiento de los derechos fundamentales de terceros, por otro lado, que sea exclusivamente referida a bienes monetarios y que en términos relativos al monto sancionado o al bien sujeto de vigilancia no supere un porcentaje de su avalúo.

Los anteriores párrafos sustentan las afirmaciones hechas al inicio de este trabajo, en el sentido que, se constata la existencia de una ambigüedad en la doctrina de la Corte Constitucional con respecto al tema de la admisibilidad en el derecho tributario sancionador de la responsabilidad objetiva, pues la Corte ha aceptado en varias ocasiones (Sentencias C-599 de 1992 y C-010 de 2003) que en determinadas sanciones opera la responsabilidad objetiva en el derecho administrativo tributario sancionatorio, puntualmente en el ámbito cambiario, y a la vez ha sostenido persistentemente que *resulta desproporcionado e inadmisibile la ausencia del principio*

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia nulla poena sine culpa en todo el campo del derecho administrativo sancionatorio. Con lo cual, la conclusión sería que en principio no es admisible la sanción administrativa en el ámbito tributario sin culpa, pero excepcionalmente, es posible admitir la responsabilidad objetiva cuando el legislador así lo prevea, como sucede en el caso de los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991.

En tanto a las circunstancias de exoneración de la responsabilidad en el régimen de imposición de sanciones en el marco del derecho administrativo, es menester destacar que la jurisprudencia de la Corte ha establecido diversas causales de exclusión de responsabilidad. No obstante, sus pronunciamientos en este particular no han sido muy abundantes y sus pronunciamientos se han restringido a consideraciones sobre el caso de “fuerza mayor o el caso fortuito como eximente de la culpabilidad” (Ramírez, 2008, p. 167). Sobre este punto en particular la Corte Constitucional ha afirmado que:

Las normas acusadas no establecen el caso fortuito o la fuerza mayor como excusa al incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, (...) Sin embargo, ello no quiere decir que esa potestad sancionadora no tenga límites, pues ella debe adecuarse a la Constitución, y en particular al debido proceso. (C.C., Sentencia C-690, 1996)

Lo que indica, que si bien, en el marco de los procesos de imposición de estas sanciones, la circunstancia eximente de responsabilidad de caso fortuito o la fuerza mayor denunciada por el autor de la conducta antijurídica en su defensa, no limita su obligación tributaria. Sin embargo, si está en capacidad de establecer una circunstancia atenuante de la pena o la sanción impuesta, o expresado en otros términos, “que por el hecho de que no se sancione la persona por existir una causal de exoneración de la responsabilidad, [no indica que] el administrado no esté obligado a cumplir con el deber que da lugar a la infracción administrativa (Ramírez, 2008, p. 168).

Con base en estos elementos y sus implicaciones, en el capítulo siguiente se buscó interpretar las implicaciones de la adopción de estos criterios de culpabilidad en el contexto sociojurídico colombiano.

Implicaciones de la falta de cohesión del concepto de culpabilidad

Este capítulo busca analizar las implicaciones de la adopción de una forma determinada del principio de culpabilidad y de los criterios adoptados en materia de imposición de sanciones tributarias en el derecho administrativo.

De las páginas anteriores podemos concluir fehacientemente que, con respecto a la modernización del sistema tributario, el Estado ha mostrado una evidente “falta de voluntad política para realizar una verdadera reforma tendiente a darle agilidad, transparencia y eficacia al sistema” (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 8). Esto se explica, por varios elementos. El primero, la incapacidad de la Corte Constitucional de construir una doctrina taxativa que desarrolle con precisión los principios que deben orientar la imposición de sanciones en el ámbito administrativo y la timidez que ha evidenciado al proferir una jurisprudencia concreta y definitiva sobre el deber ser del debido proceso en el marco de las sanciones tributarias y los principios orientadores de esta crucial práctica jurídico-administrativa. En segundo lugar, por la tozudez que ha evidenciado el Consejo de Estado en cuanto de la adopción integral, en el conjunto de sus disposiciones tributarias, de los tímidos planteamientos realizados por la Corte Constitucional en diversas sentencias a través de las últimas décadas. Y, finalmente, dadas estas condiciones, por la actitud omisiva de la DIAN al no ha adoptar efectivamente las disposiciones de la Corte Constitucional y no solicitar concretamente que se dicte una normativa concluyente que aclare las dudas que le surgen a los administradores tributarios al llevar procesos de este tipo.

En virtud de estas circunstancias, en la práctica sancionatoria de la DIAN, se ha instalado un “ejercicio de interpretación jurídica que en muchas ocasiones deja el reconocimiento de las garantías del debido proceso al arbitrio o discreción personal del operador judicial de turno” (Buitrago, 2020, p. 353). Lo que ha provocado que se imponga, en muchas circunstancias, una práctica arbitraria en el sistema tributario con las correspondientes cargas burocráticas por el aumento de procesos judiciales de los usuarios del sistema al interpretar que se les ha violado el debido proceso y, más grave aún, que se haya perdido la confianza en la efectividad y legitimidad del sistema tributario por parte de los usuarios de sistema.

Como vimos en páginas anteriores, uno de los elementos que configura y condiciona el ejercicio de la arbitrariedad en la imposición de sanciones tributarias, es la ambigüedad que se

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia establece sobre la culpa presunta o probada, o mejor, sobre la responsabilidad objetiva o subjetiva, cuando se trata de campos relacionados al derecho administrativo tributario sancionatorio.

Y más aún cuando se trata de la imposición de sanciones en el derecho administrativo sancionatorio en el ámbito cambiario. En este contexto de la imposición de sanciones tributarias la entidad administrativa, en muchas oportunidades, asume que la culpa evidenciada en la conducta antijurídica del infractor es presunta, cuando estas conductas no tienen prescrito un régimen de presunción de culpa, como sucede en las sanciones por inexactitud o extemporaneidad en la presentación de declaraciones tributarias, donde la Corte Constitucional consideró que:

Una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios (C.C., Sentencia C-506, 2002).

De igual manera sucede en lo referente a las sanciones previstas por no enviar información o por remitirla tardíamente o incompleta a la entidad de administración de impuestos, pues, si bien lo establecido en el artículo 651 del Estatuto Tributario no contempla la posibilidad de presumir la culpabilidad o responsabilidad del infractor, la entidad administrativa por una indebida interpretación de la doctrina constitucional ha asumido que no tiene el deber de demostrar el actuar culposo del sujeto sancionable, actitud que ha sido respaldada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado al considerar que:

Una información erróneamente presentada por las entidades recaudadoras podría propiciar la inclusión en programas de fiscalización, de personas que cumplieron las obligaciones tributarias, con todos los riesgos y costos que esto implica. La Sala precisa que no enviar la información tributaria requerida por la DIAN o enviar información inconsistente son conductas tipificadas como infracción en los artículos 651 y 675 del Estatuto Tributario, respectivamente. En estas disposiciones se tipificó el hecho de no enviar información y el hecho de incurrir en inconsistencias en la información como hechos sancionables. (Consejo de Estado [C.E.], Sentencia nº 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761), 2014)

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

En consecuencia, según el concepto del Consejo de Estado es suficiente que personas o entidades que se encuentren en obligación de proveer información tributaria, no cumplan con esta obligación o que la realicen incurriendo en inconsistencias para que opere la sanción por haber infringido el deber de diligencia y cuidado y, por tanto, se hagan merecedoras de la condigna sanción. Sobre este particular el Consejo de Estado que agregó que:

No se requiere que la autoridad tributaria demuestre que la omisión o la acción del obligado (...), haya causado efectivamente un daño a los intereses de la propia administración o de terceros, puesto que el tipo de faltas administrativas previstas en los artículos 651 y 675 del E.T. presuponen el riesgo real o potencial de que la omisión o la comisión del error cause un daño, en general, a los intereses públicos. (...). Por lo tanto, tampoco se requiere que la DIAN demuestre que la conducta fue culposa o dolosa, puesto que estos extremos (la culpabilidad), están involucrados en el mismo tipo o infracción. Si el obligado no dio la información o la dio mal, se supone que actuó por culpa o descuido, cuanto menos. (C.E., Sentencia n° 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761), 2014)

De nuevo, el Consejo de Estado interpreta que estas infracciones (las previstas en los artículos 651 y 675 de Estatuto Tributario) son vitales para el cumplimiento de los objetivos misionales de la autoridad tributaria y, en ese sentido, no proveer información o presentarla de forma errónea pone en riesgo el orden económico nacional y la seguridad fiscal de la nación y, por tanto, constituyen un daño lesivo a los intereses del Estado, por lo cual no es necesario establecer algún tipo de culpa o dolo en este tipo de omisiones.

Como es claro para el lector ya en este punto, esta doctrina sostenida por el Consejo de Estado está en contravía de la jurisprudencia dispuesta por la Corte Constitucional al contravenir sus disposiciones sobre culpabilidad, debido proceso y responsabilidad objetiva. Argumento que ha sido demostrado por el mismo Consejo de Estado al considerar en otras de sus sentencias una postura diferente, como por ejemplo en la Sentencia n° 76001 23 31 000 2008 01220 01 en la que ha afirmado que:

El poder que se reconoce a la administración, para la aplicación de estas normas, no es ilimitado y discrecional, pues, la función sancionadora debe ejercerse dentro de los límites de la equidad y la justicia, tal como lo ordena la Constitución y el artículo 683 del Estatuto Tributario, según el cual: la aplicación recta de las leyes deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia, [según el cual] el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación. Es claro, entonces, que las sanciones que puede imponer la Administración, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen su poder sancionador. Por tanto, en el caso en estudio, es necesario concluir que no todo error cometido en la información que se remite a la administración, puede generar las sanciones consagradas en la norma acusada. Dentro de este contexto, es claro que la especificidad de la información, y los medios que deben ser utilizados para su remisión (magnéticos o electrónicos), pueden dar lugar a que se cometan errores de distinta índole, y que requieren ser analizados y evaluados por la administración, antes de imponer la correspondiente sanción. (C.E., Sentencia n° 76001 23 31 000 2008 01220 01, 2016)

Como se evidencia, y como se había afirmado en otra parte del trabajo, el Consejo de Estado actuando como máxima autoridad de lo contencioso administrativo y tribunal de cierre de las discusiones en materia tributaria que se tramitan en el ámbito judicial, no ha sostenido una posición consistente y, dada esta falta de cohesión de sus criterios, ha propiciado los mencionados arbitrarios en la DIAN con respecto a la imposición de las condignas sanciones en este campo.

Arbitrarios que se reflejan en el Estatuto Tributario, pues, el daño o lesividad que la doctrina de la Corte y algunos pronunciamientos del Consejo de Estado exigen probar a la autoridad administrativa están expresamente presuntos en la legislación tributaria colombiana, pues, el parágrafo 1° del artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional establece que: “Habrà lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo” (Decreto 624, Art. 640, 1989). Lo que se sustenta en los contradictorios pronunciamientos del Consejo de Estado cuando afirmó que tanto la antijuricidad y la culpabilidad de la infracción tributaria estaban subsumidas en la tipicidad sancionatoria (C.E., Sentencia n° 11001-03-06-000-2018-00217-00(2403), 2014). Con lo cual, desembocamos en un escenario en que la doctrina jurisprudencial afirma que está proscrita la responsabilidad objetiva en el ámbito sancionatorio, pero al tiempo admite que esta se presume a partir del deber objetivo contenido en la norma (tipicidad), y a su vez, a partir de la Ley 1819 de 2016, presume normativamente la lesividad o el daño, pero imponiendo el deber en las autoridades de, cuando menos, motivar la sanción.

Así las cosas, la ambivalencia doctrinal sobre la presunción de lesividad y culpabilidad termina por afectar el correcto y equilibrado desarrollo del proceso administrativo sancionatorio y

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

el derecho al debido proceso de los contribuyentes, pues el mandato del artículo 742 del Estatuto Tributario Nacional de que “la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente” (Decreto 624, Art. 742, 1989) termina siendo desconocido por la autoridad administrativa, quienes se sustraen del deber probatorio bajo las presunciones antedichas.

Con todo lo estudiado, queda en evidencia que se ha dejado muy de lado el debate o deber en cabeza del administrador tributario de demostrar la culpabilidad o voluntad del infractor tributario dentro del trámite de un proceso administrativo sancionatorio, y por el contrario, se está presumiendo esta culpabilidad circunscribiendo el debate en el deber de la Administración de motivar el daño producido o resultado lesivo, que también en principio está presunto, con lo cual, si bien en teoría se podría pensar que se está bajo un derecho tributario sancionatorio de resultado (probar el daño) y no frente a un derecho tributario de mera conducta (la sola infracción de la norma), lo cierto es que el escenario actual es uno en que la doctrina no es ecuaníme respecto de la admisibilidad o no de la responsabilidad objetiva en el ámbito tributario, realizando todo tipo de piruetas argumentativas para justificar en uno u otro caso la imposición de sanciones con responsabilidad objetiva.

Las circunstancias evidenciadas hasta este punto tienen grandes consecuencias para el orden social y económico de la sociedad y, en particular, para el desarrollo empresarial y consecuentemente para el desarrollo social, además de constituirse como un elemento que genera complicaciones al orden jurídico en términos que la imposición de sanciones en el ámbito tributario cuando no operan ajustadas taxativamente a la norma y obrando en armonía con el espíritu de la jurisprudencia conllevan a el aumento de procesos judiciales por la vía de la impugnación de las sanciones a través de mecanismos de protección de los derechos de los contribuyentes y sus correspondientes demoras y trámites innecesarios que podría prevenirse con una normatividad más ajustada al espíritu de la doctrina constitucional.

Adicionalmente, se obtiene como nefasto producto de esta combinación de circunstancias y de la suma estructural de arbitrarios jurídicos la falta de legitimidad del sistema tributario y, consecuentemente, una pérdida de confianza en el sistema tributario colombiano por parte de los

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

contribuyentes, lo que tiene directa y negativamente una fuerte influencia en la financiación del Estado. Dado que afecta y desestabiliza la cultura tributaria de los colombianos.

Este concepto es fundamental en este punto, ya que la cultura tributaria constituye las bases mismas en las que se funda la legitimidad del sistema tributario. Si bien es un concepto amplio, se podría definir como un concepto

que conecta principios básicos de tributación como justicia, equidad, solidaridad, y la conducta y transparencia del Estado como recaudador y administrador de los tributos. La cultura fiscal (o tributaria) es el motivador que le hace entender a los contribuyentes de que adherirse voluntariamente al pago de los impuestos, es una conducta que da réditos positivos, redundando en beneficios para el colectivo social. (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 97)

Y constituye un concepto y una práctica social de primer orden en los Estados modernos ya que

...el avance, progreso, bienestar y riqueza de los países, no lo determina la existencia o no de los recursos naturales, depende en gran medida de la fortaleza de sus instituciones, se requieren instituciones económicas inclusivas que aseguren y garanticen los derechos individuales de propiedad y además los ciudadanos pueden actuar bajo el principio de un trato igualitario. (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 16)

Y en este sentido, la cultura tributaria se configura como el apego y la aceptación que una sociedad puede tener al adoptar unos ciertos hábitos de manera espontánea que contribuyen directamente a la financiación del Estado y a la consolidación de instituciones fuertes, “sin la intervención de presiones externas como pudiese ser la ley” (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 97)

La síntesis de éstos y otros elementos configuran, en buena parte, la cultura tributaria. Sus aspectos negativos redundan en una fuerte debilidad de las instituciones y en la “incapacidad de parte del Estado de lograr que los asociados cumplan con sus deberes constitucionales” (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 16). Lo que tiene graves consecuencias para el orden social y económico de un Estado que requiere recursos para asegurar el cumplimiento de los fines para los que fue establecido y “consecuencias nefastas para el mismo colectivo social porque se privan de tener

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia
instituciones sólidas que sean garantes de las libertades individuales” (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 17).

De esta forma es una condición fundamental para el establecimiento de un orden social justo y armónico con la constitución y la ley que

...el derecho tributario [sea] garantista, porque si los contribuyentes por el imperio de la ley, están obligados a soportar las cargas tributarias, ya de por sí pesadas y onerosas cuando no se reparten de manera equitativa, no es justo que el Estado se extralimite y no respete los derechos de los contribuyentes. (Paternina, Peña & Martínez, 2020, p. 18)

Tal y como hemos evidenciado a través de este trabajo, en el que se pone de manifiesto la vulneración de los derechos de los contribuyentes y sus causas objetivas.

Conclusiones y recomendaciones

En cuanto a los aspectos normativos de las sanciones tributarias en Colombia es clave destacar en estas conclusiones que el Derecho Administrativo Sancionador en Colombia y por extensión la potestad sancionadora en materia tributaria encuentra su máxima legitimación en el *ius puniendi* del Estado y éste, a su vez, en el Estado Social de Derecho como arreglo institucional garante de los derechos y fundamentos constitucionales.

Con la emergencia del Estado Social de Derecho en Colombia, a partir de la constitución de 1991, el monopolio del ejercicio de la punición encuentra otras formas de expresión superando la interpretación formalista del Derecho, en la que el aparato jurisdiccional tenía casi exclusivamente la potestad sancionadora y, según su perspectiva, Derecho y Ley compartían la misma sustancia. Sin embargo, esta llana interpretación del Estado Liberal se fractura en las naciones europeas por la iniquidad que había generado esta doctrina de gobernanza, dando paso al Estado Social de Derecho y, consecuentemente, a otras formas de expresión del *ius puniendi*.

Como se afirmó, la Constitución del 91 y su adopción expresa del Estado Social de Derecho, obliga a que se operen cambios fundamentales en el ejercicio del poder y en la organización del Estado, dado que el Estado se convierte fundamentalmente en el defensor del fundamento constitucional en todas las manifestaciones sociales, culturales, económicas y jurídicas de la norma constitucional. Como necesaria consecuencia se tiene que el Estado aumenta la carga de sus funciones y por ello es menester dotar de facultades nuevas a las entidades y órganos del Estado para garantizar el cumplimiento de los fines el Estado, es decir, dar cumplimiento expreso al contrato constitucional que congrega a los colombianos.

En este sentido, el *ius puniendi* del Estado colombiano encuentra, ya no una, sino dos formas de expresión. Por un lado, la potestad sancionadora y punitiva de la rama jurisdiccional y por otro lado la potestad sancionadora de los órganos administrativos y el ejecutivo o más precisamente, el carácter sancionador el derecho administrativo sin que ello subvierta el monopolio de la potestad punitiva del Estado.

No obstante, estas nuevas competencias de las que se dota al aparato administrativo no están dadas a discrecionalidad de la autoridad administrativa o del ejecutivo, sino que esta potestad

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia debe ejercerse en armonía con el orden constitucional, dado que estos entes cumplen cometidos constitucionales y, por tanto, su ejercicio debe estar en perfecta adecuación con la Constitución y las leyes.

Consecuentemente con la adopción de estas medidas, se tiene que la potestad sancionadora del Derecho Administrativo Sancionador en Colombia debe ejercerse con sujeción expresa a la norma de carácter constitucional y, en consecuencia, es menester adoptar las medidas necesarias para garantizar los fines del Estado, sin soslayar la expresa restricción de no romper el orden constitucional obrando arbitrariamente en los procesos administrativos de carácter sancionatorios y en cumplimiento de las normas que protegen los bienes jurídicos tutelados de carácter tributario.

De esta forma, es claro que el derecho al debido proceso debe ser un aspecto fundamental en el ejercicio de la potestad punitiva del derecho administrativo sancionador y consecuentemente deben garantizarse los

...principios como el de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, la libertad probatoria, el derecho de defensa, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción y de la prohibición del *non bis in idem*. Deberían aplicarse a la actuación administrativa ajustándose a las particularidades propias de este tipo de procesos. (Buitrago, 2020, p. 355)

Sin embargo, no existe en la legislación colombiana una manifestación expresa y taxativa que determine los fundamentos del poder punitivo de los órganos administrativos y defina íntegramente y con precisión en un único código los elementos fundantes del derecho administrativo sancionador. Lo que se ha expresado ha sido a través de jurisprudencia de la Corte Constitucional y pronunciamientos del Consejo de Estado y las Altas Cortes.

En virtud de esta producción jurisprudencial y normativa en las sanciones administrativas de carácter tributario operan los principios del debido proceso, los mencionados principios citados en párrafos anteriores y el principio de culpabilidad. Sin embargo, por ser estas transformaciones recientes, la aplicación de este y de otros principios ordenadores de la justicia han sido reconocidos paulatinamente y con ciertas limitaciones. Entre las que se cuentan la reticencia del Consejo de Estado de adoptar de manera expresa la producción jurisprudencial de la Corte Constitucional sobre este particular.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

De ahí que, las sanciones administrativas que constituyen el objeto central de análisis de este trabajo, es decir, las sanciones administrativas de carácter tributario, tengan legitimidad a partir de la expresa declaración de la Constitución de que todos los colombianos debemos contribuir a la financiación del Estado y al cumplimiento de sus fines y de pronunciamientos de las Altas Cortes sobre este particular. Si bien en años recientes el Consejo de Estado ha dado

...un vuelco importante en la postura tradicional de este tribunal en cuanto a la necesidad de reconocer la responsabilidad subjetiva en temas tributarios sancionatorios y la obligación de analizar en cada caso concreto la culpabilidad del infractor. Respecto de este último punto, tal como lo hace la Corte Constitucional, se acepta una presunción de culpabilidad cuando se comprueba el incumplimiento del obligado tributario” (Buitrago, 2020, p. 382).

Estas consideraciones no se han adoptado de manera completa y sus dilaciones han tenido graves consecuencias para el orden fiscal de la nación.

Es clave destacar que una de las consideraciones que el Consejo de Estado que más ha afectado la integridad del Derecho Administrativo Sancionador y la legitimidad del sistema tributario es la adopción imprecisa de la culpa tributaria en este tipo particular de derecho administrativo.

El objetivo de la Corte Constitucional ha sido el “dotar a la administración tributaria de herramientas mucho más eficaces para la imposición de sanciones que respeten el debido proceso y resulten más justas, proporcionales y razonables en función al daño infringido” (Buitrago, 2020, p. 369). En este sentido ha dispuesto que se aplique el principio de culpabilidad en el ámbito tributario, siempre que se entienda que su aplicación no opera de la misma forma en el contexto jurisdiccional y el administrativo. En el administrativo la culpa se orienta a castiga conductas antijurídicas de carácter menor o, mejor a prevenir los ataques a los bienes jurídicos tutelados del Derecho Administrativo y su función, en este caso, es preventiva y disuasoria.

La culpa aquí se orienta a castigar la inobservancia del deber de cuidado exigible normativamente a los ciudadanos y entidades y, por tanto, según la Corte Constitucional, se hace necesario que la conducta antijurídica se haya realizado con dolo, culpa o imprudencia y que en el proceso sancionatorio se establezca “la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, (...) la manifestación clara de la antijuricidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta” (C.C.,

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

Sentencia C-690, 1996). De lo que se concluye que la ocurrencia de la culpa es un principio fundamental sin el que la declaración de responsabilidad no puede realizarse en el ámbito administrativo. Sin embargo, de nuevo sucede que no existe un concepto normativo o doctrinal que defina taxativamente la aplicabilidad del concepto de culpabilidad o la culpa de manera concreta, sino que toda su legitimidad y antecedentes jurisprudenciales se fundamentan en manifestaciones de las Altas Cortes.

En el ámbito administrativo concurren dos tipos de responsabilidad, por un lado, la responsabilidad objetiva, caracterizada por abordar el fenómeno de la ocurrencia de un daño sin que se establezca el ejercicio de la voluntad del sujeto activo para ocasionar el daño. En este tipo de responsabilidad, se presume la responsabilidad del agente dañoso, por la mera ocurrencia del daño, sin que medie su consciencia de la conducta, es decir, se presume la culpabilidad del sujeto activo por el solo hecho de vincularlo directamente a la conducta lesiva y la ocurrencia del daño. En el contexto de los procesos sancionatorios de este tipo se exige a la Administración el deber de probar los elementos relacionados con la voluntad del infractor de violar la norma y de evidenciar los elementos volitivos que se manifiestan a través de la conducta dañosa. Por otro lado, tenemos la responsabilidad subjetiva que implica que la asignación de la culpabilidad a un sujeto activo específico supone que se tome en cuenta la voluntad para ejecutar la conducta dañosa, lo que implica necesariamente la preexistencia de culpa como esencial para ejercer el proceso sancionatorio, lo que implica que se realice un ejercicio probatorio de la voluntad consciente de incurrir en una conducta antijurídica tutelada expresamente en la legislación antes de imponer la sanción.

Si bien la Corte Constitucional ha sostenido en su jurisprudencia que en materia tributaria “queda (...) proscrita en Colombia toda forma de responsabilidad objetiva” (C.C. Sentencia C-599, 1992), en armonía con el artículo 1° de la Constitución que hace referencia al principio de dignidad humana y el 29 que se refiere al principio de culpabilidad y al debido proceso, esta manifestación de la Corte tiene matices dado que en el ámbito de las sanciones tributarias de carácter cambiario si opera este tipo de culpa. Sin embargo, según la misma producción jurisprudencial, ello no suspende los derechos fundamentales de los ciudadanos inmersos en procesos de este tipo y la aplicación de este tipo de culpa tiene un carácter excepcional.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

De lo que se deriva necesariamente una ambigüedad en el contenido jurisprudencial de la Corte que tiene consecuencias en el orden jurídico, social y económico. Dado que, la falta de cohesión en las manifestaciones de la Corte Constitucional, han animado al Consejo de Estado a evidenciar posturas formalistas con respecto a la aplicación de los principios del debido proceso y el de culpabilidad en el ámbito tributario y, consecuentemente, han generado obstáculos en la aplicación del debido proceso en el Derecho Administrativo Sancionador y en el marco de la imposición de sanciones administrativas tributarias y en sede administrativa, la DIAN ha demostrado falta de cohesión en sus actuaciones que han afectado la legitimidad del sistema tributario nacional y la cultura tributaria, puesto que, en la práctica sancionatoria de la DIAN, ha evidenciado “ejercicio de interpretación jurídica que en muchas ocasiones deja el reconocimiento de las garantías del debido proceso al arbitrio o discreción personal del operador judicial de turno” (Buitrago, 2020, p. 353). Lo que provoca que la ejecución de las sanciones deje en los ciudadanos una percepción de la comisión de arbitrarios por parte de la administración de impuestos, con las correspondientes cargas burocráticas que implica la impugnación de sanciones por usuarios que consideran violentados sus derechos fundamentales, lo que ha incidido negativamente en la confianza y legitimidad del sistema tributario colombiano.

Bibliografía

- Buitrago, M. (2020). La agonía del debido proceso en el régimen tributario sancionatorio. En Rodríguez, E. (Compiladora). *Narrativas Tributarias*. Ediciones UniAndes. Universidad de los Andes. Bogotá: ISBN: 9789587749519. pp. 276-335. <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/56860/La-agonia-del-debido-proceso.pdf?sequence=4&isAllowed=y>
- Congreso de la República, (2016). Exposición de motivos del proyecto de ley “por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones”. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/Exposici%C3%B3n%20de%20Motivos%20Reforma%20Estructural%202016.pdf>
- Congreso de la República. (1873). Código civil de los Estados Unidos de Colombia. D.O. 52052. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_civil.html
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de junio de 1987 expediente 1028 M.P. Jaime Abella Zárate en la tesis “La sanción administrativa y el derecho penal administrativo” GERHARD ALEXANDER FOERSTER M. y ANDRÉS GARCÍA FLÓREZ. Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Jurídicas y Socioeconómicas, 1991, p 237-239
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia n° 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761). M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 29 de mayo de 2014. <https://vlex.com.co/vid/-522791538>
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia n° 76001 23 31 000 2008 01220 01. M.P. William Giraldo Giraldo; 30 de agosto de 2012. <https://vlex.com.co/vid/653845221>
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia n° 05001-23-31-000-2006-03646-01(20849). M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; 25 de octubre de 2017. [https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/05001-23-31-000-2006-03646-01\(20849\).pdf](https://www.consejodeestado.gov.co/documentos/boletines/PDF/05001-23-31-000-2006-03646-01(20849).pdf)
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Expediente n° 02090. M.P. Hernán Guillermo Aldana Duque; 6 de marzo de 1987.
- Constitución Política de Colombia (Const). 7 de julio de 1991 (Colombia).
- Corte Constitucional Sentencia C-506, 2002 M. P. Marco Gerardo Monroy Cabra; 3 de julio de 2002
- Corte Constitucional. Sentencia C-010, 2003. M. P. Clara Inés Vargas Hernández; 23 de enero de 2003
- Corte Constitucional. Sentencia C-160, M. P. Carmenza Isaza de Gómez; 29 de abril de 1998.

El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia

Corte Constitucional. Sentencia C-195, 1993. M. P. Alejandro Martínez Caballero; 20 de mayo de 1993

Corte Constitucional. Sentencia C-214, 1994. M. P. Antonio Barrera Carbonell; 28 de abril de 1994

Corte Constitucional. Sentencia C-599, 1992. M. P. Fabio Morón Díaz; 10 de diciembre de 1992.

Corte Constitucional. Sentencia C-616, 2002. M. P. Manuel José Cepeda Espinosa; 6 de agosto de 2002

Corte Constitucional. Sentencia C-690, M. P. Alejandro Martínez Caballero; 5 de diciembre de 1996.

Corte Constitucional. Sentencia C-713, 2012. M. P. Mauricio González Cuervo; 12 de Septiembre de 2012

Corte Constitucional. Sentencia T-145, 1993. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 21 de abril de 1993

Corte Constitucional. Sentencia T-145, 1993. M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz; 21 de abril de 2003

Decreto 624 de 1989, Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. 30 de marzo de 1989. D.O. No. 38756. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html

Lancheros-Gómez, J. (2009). Del estado liberal al estado Constitucional. Implicaciones en la comprensión de la dignidad humana. *Revista Dikaion*, (18) pp. 247-267. <https://www.corteidh.or.cr/tablas/r23945.pdf>

Ley 1437 de 2011. Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. 2 de julio de 2012. D.O. No. 51990. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011.html

Ley 1607 de 2012, Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. 26 de diciembre de 2012. D.O. No. 48655. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1607_2012.html

Ley 1819 de 2016, Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. 29 de diciembre de 2016. D.O. No. 51990. http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1819_2016.html

Low-Murtra, E. (1987). Hacia un sistema simplificado de infracciones y sanciones. *Revista Impuestos Legis* (293). https://www.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_3/sistema_simplificado_infracciones_sanciones_low.pdf

- El principio de culpabilidad en el marco de las sanciones administrativas tributarias en Colombia*
- Medina, A., (2007). Los principios limitativos del *ius puniendi* y las alternativas a las penas privativas de libertad. *IUS. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla AC*, (19), pp. 87-116. <https://www.redalyc.org/pdf/2932/293222926005.pdf>
- Mejía, O. (2013). *Fundamentos del Derecho Administrativo Sancionador*. Universidad del Tolima. Grupo Editorial Ibáñez. Bogotá.
- Mezger, E., (2010). Tratado de derecho penal. Tomo II. Ed. Hammulabi. José Luis DePalma, Editor. Chile. ISBN: 9789507414688
- Noreña, L. (2016). Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012. *Revista Número (75)*, pp. 143-178. https://revistaicdt.icdt.co/wp-content/Revista%2075/PUB_ICDT_ART_NORENA%20O.%20Luis%20Felipe_Imposicion%20de%20sanciones%20tributarias%20Ley1607-12_Revista%20ICDT%2075_Bogota_16.pdf
- Nieto-García, A., (2012). *Derecho administrativo sancionador*. Editorial Tecnos, España.
- Paternina, S., Peña. A. & Martínez, C. (2020). Cultura tributaria: Formas de mejorarla. Ed. Universidad Libre. Cartagena: ISBN: 978-958-8621-76-0. <https://www.unilibre.edu.co/cartagena/images/investigacion/libros/Cultura-Tributaria.pdf>
- Pinzón, J. (2016). *La responsabilidad y el principio de culpabilidad en las infracciones tributarias*. Ed. Leyer. Bogotá, Colombia: ISBN: 978-958-769-316-4
- Ramírez, M., (2008). Principio de culpabilidad en el ámbito sancionador administrativo. *Revista de derecho*. (29), pp. 153-177. <http://www.scielo.org.co/pdf/dere/n29/n29a07.pdf>
- Ramírez, M., y Aníbal, H. (2015). Sanción Administrativa en Colombia. *Revista Vniversitas*, (131), pp. 107-148. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec>
- Restrepo Pineda, C. (2008). La responsabilidad objetiva en el derecho sancionatorio tributario vista por la Corte Constitucional. <https://docplayer.es/83215060-La-responsabilidad-objetiva-en-el-derecho-sancionatorio-tributario-vista-por-la-corte-constitucional.html>
- Sierra, M. (2019). El procedimiento administrativo sancionatorio general en Colombia. (Tesis de grado). Universidad de Bogotá Jorge Tadeo Lozano. <https://expeditiorepositorio.utadeo.edu.co/bitstream/handle/20.500.12010/6885/Tesis-Monica-Sierra-PASGC-2019.pdf?sequence=1&isAllowed=y>