

ANÁLISIS CRÍTICO DEL SISTEMA SANCIONADOR
TRIBUTARIO EN COLOMBIA

CÉSAR
SÁNCHEZ M.
(editor)

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL
SISTEMA SANCIONADOR
TRIBUTARIO EN COLOMBIA**

ACTUALIZADO CON LA LEY 1943 DE 2018

Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia / César Sánchez M. (editor); Juan Esteban Beltrán [y otros]. – Bogotá : Universidad Externado de Colombia. 2019.
529 páginas ; 24 cm.

Incluye referencias bibliográficas.

ISBN: 9789587900675

1. Sanciones tributarias – Aspectos jurídicos – Colombia 2. Legislación tributaria – Colombia 3. Delitos económicos – Aspectos jurídicos – Colombia 4. Derecho fiscal – Colombia I. Sánchez M., César, editor II. Universidad Externado de Colombia III. Título .

344-3 SCDD 15

Catalogación en la fuente -- Universidad Externado de Colombia. Biblioteca. EAP.

Febrero de 2019

ISBN 978-958-790-067-5

© 2019, CÉSAR SÁNCHEZ M. (EDITOR)
© 2019, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
Calle 12 n.º 1-17 Este
Teléfono (57 1) 342 0288
publicaciones@uexternado.edu.co
www.uexternado.edu.co

Primera edición: febrero de 2019

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones
Corrección de estilo: Óscar Torres Angarita
Composición: Álvaro Rodríguez
Impresión y encuadernación: Xpress Estudio Gráfico y Digital S.A.S. – Xpress Kimpres
Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

CONTENIDO

PRÓLOGO	9
<i>Carlos Arturo Gómez Pavajeau</i>	
PRESENTACIÓN	19
<i>Olga Lucía González</i>	
PANORAMA DEL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO COLOMBIANO	23
<i>César Sánchez</i>	
LOS PRINCIPIOS DE GRADUALIDAD, PROPORCIONALIDAD, LESIVIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO TRIBUTARIO	45
<i>Juan Esteban Beltrán</i>	
LAS SANCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS	73
<i>Wilson Ramos</i>	
LA SANCIÓN POR INEXACTITUD	97
<i>Jeannette Bibiana García Poveda</i>	
RETENCIÓN EN LA FUENTE Y SU RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO EN COLOMBIA	129
<i>Andrés Esteban Ordóñez Pérez y Estefanía Briceño</i>	
LOS INTERESES EN LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS	165
<i>Ana Gabriela Chamorro Quiroz</i>	
EL DELITO FISCAL EN COLOMBIA. REFLEXIONES EN TORNO AL BIEN JURÍDICO Y LA DETERMINACIÓN DE LA CUOTA DEFRAUDADA	199
<i>Simón Rodríguez Serna</i>	
SANCIONES DERIVADAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LOS DEBERES FORMALES DE CARÁCTER TRIBUTARIO	247
<i>Victoria Eugenia Hoyos Londoño</i>	

RÉGIMEN SANCIONATORIO DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA <i>Carlos Alfredo Botía Díaz</i>	271
LAS INFRACCIONES Y LAS SANCIONES EN MATERIA CAMBIARIA <i>Bibiana Buitrago y Carolina Martínez</i>	297
LAS SANCIONES ADUANERAS A LA LUZ DEL PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO <i>Diana Richardson</i>	335
LAS SANCIONES RELATIVAS AL EJERCICIO PROFESIONAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS EN MATERIA TRIBUTARIA <i>Edicson Alejandro Ortiz Dicelis</i>	357
LAS SANCIONES TRIBUTARIAS EN EL RÉGIMEN DE LOS TRIBUTOS TERRITORIALES <i>Andrés Esteban Ordóñez Pérez</i>	415
LAS SANCIONES DE COMPETENCIA DE LA UNIDAD ESPECIAL DE GESTIÓN PENSIONAL Y PARAFISCALES <i>Claudia Caicedo y Luz Angélica Serna Camacho</i>	441
BIBLIOGRAFÍA	505
LOS AUTORES	525

El año 2018 se constituyó en un excelente espacio de reflexión sobre el Derecho Sancionador en Colombia, puesto que tres sucesos de significativa importancia, ciertamente empujados por la dinámica de años anteriores de estudio y discusión, pero con aparición icónica en dicho derecho, tuvieron ocurrencia y muy seguramente marcarán un hito en el devenir de nuestra configuración jurisprudencial y doctrinal sobre la materia.

El primero podría decirse que está conformado por una muy rica e importante jurisprudencia del Consejo de Estado en materia de Derecho Disciplinario, elaborada con los más ricos estándares dogmáticos en el seno del control contencioso administrativo de los actos sancionatorios disciplinarios y, muy especialmente, de la pérdida de investidura, donde se concentra en dicho periodo una pléyade de muy buenas decisiones que nutren la discusión no solo estructural y funcional de la doctrina y la evolución jurisprudencial, sino que de la mano de interpretaciones teleológicas y axiológicas pareciera que hemos entrado en una fase superior de la práctica dogmática en Colombia, que se desenvuelve entre una jurisprudencia de intereses y una jurisprudencia de valores, donde por supuesto cuenta la ley como objeto del método, pero esta se entiende en un ámbito de validez y legitimación dependiente de la Carta Política de 1991 y el Orden Público Internacional de los Derechos Humanos, acorde con las realidades sociológicas propias de la vivencia del Derecho Público nacional¹.

Un segundo suceso tiene manifestación en la expresión doctrinal de los profesores del Departamento de Derecho Público de la Universidad Externado de Colombia, muy especialmente en la celebración de su Congreso Internacional del año 2018, dedicado a los fundamentos y naturaleza administrativa del Derecho Disciplinario, cuyas memorias ya se encuentran publicadas y a disposición de todos los estudiosos en la materia².

1 Cfr. CARLOS ARTURO GÓMEZ PAVAJEAU. “Novedades Jurisprudenciales”, en *La Lucha por los Derechos en el Derecho Disciplinario*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

2 ALBERTO MONTAÑA PLATA y JORGE IVÁN RINCÓN CÓRDOBA. *El poder sancionador de la Administración Pública: discusión, expansión y construcción. Memorias XIX Jornadas Internacionales de Derecho Público*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2018.

Y el tercero de los anunciados es el objeto de esta presentación, el libro de trabajo colectivo elaborado por profesores del Departamento de Derecho Fiscal de la misma universidad y colaboradores externos afines a una concepción que parece conferirle a aquel una idea de cuerpo doctrinal teleológicamente orientado.

La Universidad Externado de Colombia ha abanderado los estudios sobre Derecho Penal y Derecho Disciplinario en nuestro país, reflexiones que han sobrepasado las fronteras nacionales y se constituyen en aportes serios al Derecho Comparado, que, de alguna manera, al menos en nuestro continente centro y suramericano, tienen una significativa influencia, con participación activa en congresos, seminarios y publicaciones de muy alta calidad.

Esta tradición de más de cincuenta años, iniciada a comienzos de los años sesenta del siglo pasado por los penalistas encabezados por la imagen señera de Alfonso Reyes Echandía y sus más connotados discípulos como Jaime Bernal Cuéllar, Antonio Cancino Moreno, Luis Enrique Aldana Rozo, Alfonso Gómez Méndez, Álvaro Pérez Pinzón y las siguientes generaciones, ha puesto al Derecho Penal a la vanguardia de las discusiones actuales que se llevan a cabo en las universidades europeas, especialmente alemanas, hasta el punto que bien podría decirse que en el interior de nuestra universidad se encuentran bloques de ideas que representan al funcionalismo moderado liderado por Claus Roxin y al funcionalismo radical en cabeza de Günther Jacobs, con un toque constitucional bastante característico producto de la influencia de una excelente Carta Política como la nuestra de 1991 y el trabajo pionero en su comprensión y desarrollo por los profesores de Derecho Constitucional, herederos directos del gran Manuel Gaona Cruz, Carlos Medellín Forero y otros grandes, que ya en vigencia de nuestra vieja carta de 1886 trajeron a nuestro medio las enseñanzas de lo que hoy se conoce como el Constitucionalismo Moderno.

Los que podríamos ser nietos intelectuales del Gran Maestro Reyes Echandía hemos continuado el trabajo, ahora también ampliado al Derecho Disciplinario, manteniendo como idea central su separación funcional del Derecho Penal, mas no su independencia estructural, habida cuenta que ya desde los años ochenta, especialmente 1982 y 1983, la Corte Suprema de Justicia cuando ejercía el llamado control de constitucionalidad en vigencia de la Carta Política de 1886, previo estudio que llevaba a la Sala Plena la Sala Constitucional, había dado un toque de gracia a la Teoría General del Derecho Sancionador o *ius puniendi*, al señalar que este como género se componía de

varias especies como lo eran el Derecho Penal, el Derecho Contravencional General o Derecho Sancionador Administrativo, el Derecho Disciplinario, el Impeachment y el Derecho Correccional, clasificación que nos ha permitido deslindar al Derecho Disciplinario del Derecho Sancionador Administrativo para encontrar allí sus perfiles de identidad y autonomía, que han sido los motores de su desarrollo actual.

Ahora el Departamento de Derecho Público, encabezado por la figura descollante de Jorge Iván Rincón Córdoba, lidera una reanimación de los estudios sobre las materias sancionatorias generales por parte del área mencionada, lo que muy seguramente comportará nuevos y determinantes aportes para la configuración del *ius puniendi* en nuestro país, con aspiraciones de influir de manera significativa en Derecho Comparado.

Dentro de dicho movimiento explicado por un ambiente y conciencia jurídica comunes, cuyo trasfondo puede observarse en las enseñanzas de los constitucionalistas, publicistas, penalistas, disciplinaristas y ahora tributaristas, ha surgido un planteamiento tremendamente novedoso, no por el tema en sí, que ya desde hace mucho tiempo se asomara en el Derecho Sancionatorio, sino por su forma de abordar la problemática, muy propia de nuestra amada universidad, por medio del método dogmático, demostrando como este no es patrimonio exclusivo y excluyente del Derecho Penal, sino que como método universal se aplica a todas las ramas del derecho, caracterizado además por la visión moderna de la constitucionalización de la normatividad infraconstitucional, en cuanto se entiende la Carta Política como una norma que norma.

El profesor César Sánchez nos presenta lo que podríamos identificar como el núcleo y filosofía que le da estructura al trabajo, desarrollando la temática sobre el “Panorama del régimen sancionatorio tributario en el ordenamiento jurídico colombiano”, misma que sienta las bases constitucionales, interdisciplinarias y metodológicas para darle sentido a la nueva propuesta, con un amplio despliegue de la mejor doctrina universal y un seguimiento profundo y extenso de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, para organizarse en una perspectiva que se orienta del género a las especies en la discusión sobre la naturaleza administrativa del derecho sancionatorio, informada la misma por la sugerencia de aplicación de los principios de finalidad, proporcionalidad, razonabilidad, necesidad, culpabilidad y demás del Estado de Derecho Constitucional, sin menoscabar, dada la muy significativa abstracción propia de la dogmática, los aspectos prácticos que acucian como problemas a la novedosa disciplina sancionatoria tributarista.

De una manera más concreta, Juan Esteban Beltrán se ocupa del tema anterior, ya aterrizado en la investigación concreta, el cual descansa en “Los principios de gradualidad, proporcionalidad, lesividad y favorabilidad en el ordenamiento jurídico tributario”. Se introduce a partir de los principios generales del Derecho Sancionador, buscando apoyo en el género, para después descender a la especie que le interesa, mostrando coincidencias y diferencias que destaca todo trabajo dogmático, dentro de un contexto del tiempo legislativo de la regulación de la materia, mostrando los avances y retrocesos, para finalmente ocuparse de sugerencias necesarias desprendibles de dichas consideraciones.

En el campo de la reacción jurídica tributaria estatal al comportamiento infraccional de tal naturaleza, Wilson Ramos nos presenta el estudio sobre “Las sanciones relacionadas con la obligación de presentar las declaraciones tributarias”, que se ocupa de un tema clave en el estudio, pues en principio parecieran no tener relación con el principio de lesividad, entendido como la afectación al fisco nacional o a la hacienda pública, de las infracciones tributarias, lo que pone a prueba una teoría del interés jurídico tutela muy estrecho si se acoge este último, de lo cual surge la necesidad de hacer reflexiones muy profundas sobre el punto, lo que sin duda alguna encontramos en los estudios posteriores, pero sin negar que con este aparte de alguna manera se está identificando una de las problemáticas sobre la cual irá a girar el futuro de la nueva disciplina. Este trabajo tiene una impronta dogmática significativa como se sugiere de los problemas tratados, pues no solo toca con el fundamento de la ilicitud tributaria, sino también con su conexión con el tipo de reacciones jurídicas contempladas por el Estado, aspectos que definen la esencia y los accidentes de la materia.

Sin duda alguna, también en dicha discusión esencial se ubica el trabajo de Jeannette García Poveda, referido a la llamada “Sanción por inexactitud”, donde se realiza un estudio de la evolución legislativa del tratamiento del tema, las sanciones imponibles y los efectos en estas de los principios de finalidad, proporcionalidad y gradualidad, sin descartar, por virtud del tránsito de legislación, la operatividad del principio de favorabilidad. Aparece aquí, de manera destacable, el tratamiento de las excusas a la responsabilidad, uno de los campos más fructíferos para la construcción y desarrollo de las categorías dogmáticas que definen el régimen sancionatorio tributario.

Dentro de dicha lógica se presenta el trabajo de Victoria Hoyos Londoño, sobre las “Sanciones derivadas del incumplimiento de los deberes formales

de carácter tributario”, tema que somete a prueba el concepto de ilicitud tributaria, pues una visión puramente fiscalista o hacendista sería insuficiente para explicar todas las infracciones de tal tipo, abriendo el espectro para un tratamiento dogmático y diferencial de las diversas expresiones del objeto jurídico de protección, tan necesitado de aclarar y fundamentar para darle sentido y contenido a la nueva disciplina. A la par, el escrito de Carlos Botía Díaz se ocupa de un tema trascendental que se alinea en la misma teleología, al desarrollar lo que concierne al “Régimen sancionatorio de precios de transferencia” y las recomendaciones de la OCDE, lo que pone a prueba al sistema sancionador tributario y muestra cómo este debe atender necesariamente los elementos de globalización del derecho.

Igual cometido que el anterior cumple la investigación individual de Edicson Ortiz Dicelis sobre “Las sanciones relativas al ejercicio profesional de los contadores públicos en materia tributaria”, ensayo que impacta al concepto de ilicitud tributaria en su cobertura y muestra la diversidad de intereses jurídicos comprometidos, lo que obliga, si se quiere ser sólido y coherente con la materia, realizar un muy buen esfuerzo por explicar desde perspectivas de género a especies y subespecies el objeto de protección, ligado de manera integral y sistemática a una misma orientación sociológica, teleológica y axiológica.

Si bien los anteriores trabajos se ubican dentro de temas que destacan por su visión estructural y general de la responsabilidad tributaria, el aporte del denominado “Retención en la fuente y su régimen sancionatorio tributario en Colombia”, a cargo de Andrés Ordóñez y Estefanía Briceño, es una muestra de cómo la orientación sabia de la investigación pone en contacto los tres ejes centrales de la responsabilidad tributaria, como son la estructura de la responsabilidad, los tipos particulares de infracciones tributarias y la finalidad particular de la sanción para ella, todo lo cual nos va revelando los contornos y límites de la nueva disciplina. Súmase a ello, también dentro del concierto de la reacción estatal tributaria, el trabajo de Ana Chamorro Quiroz, que versa sobre “Los intereses en las obligaciones tributarias”, mismo que suministrará elementos de juicio a los estudiosos para la búsqueda del elemento común que agruparía a las disímiles infracciones y sanciones en la materia, razón para mostrar cómo el plan de trabajo no dejó cabo suelto, al revelar una orientación dogmática muy bien identificada para plantear la novedad que nos ocupa, especialmente en el ámbito de las causales eximentes de responsabilidad, lo que le asegurará a aquel un largo aliento, que los autores no pueden descuidar hacia el futuro.

Lugar definitorio para la comprensión del problema lo ocupa el tema sobre “Las infracciones y sanciones en materia cambiaria”, cuya autoría reside en Bibiana Buitrago y Carolina Martínez, que tiene de infracción formal y sustancial lo suficiente para desencadenar una profunda reflexión en torno al contenido y sentido de la ilicitud tributaria, orgánicamente insertados en un mundo globalizado que reclama cierta coherencia y similitud en el intercambio externo de los Estados nacionales, mostrando cómo la Ciencia del Derecho reclama un tratamiento dogmático, único que suministraría el avance hacia concepciones universales que faciliten la inserción de nuestro país en la comunidad internacional.

El tema de la parafiscalidad, tan moderno como necesario en el Estado Social de Derecho, también es un punto que pone a prueba la visión del interés jurídico protegido en el derecho sancionador tributario, de lo cual se ocupan Claudia Caicedo y Luz Serna Camacho en su escrito “Las sanciones de competencia de la Unidad Especial de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP)”. Aquí la aprehensión de categorías dogmáticas que desarrollen adecuadamente género, especies y subespecies es definitiva, pues demuestra cómo, al parecer, la pura idea de fiscalidad o tributación no sería suficiente para una explicación de toda parte dentro del todo sistemático, funcional y axiológico.

Simón Rodríguez Serna se ocupa de trascendental tema, referido al “Delito fiscal en Colombia. Reflexiones en torno al bien jurídico y la determinación de la cuota defraudada”, en el cual se realiza un muy interesante y atinado estudio dogmático de la figura, contrastado con los fundamentos constitucionales del Derecho Penal y su vinculación con la globalización de la lucha contra organizaciones criminales transnacionales, con énfasis en el bien jurídico tutelado, distintas posiciones asumidas en referencia, postulación de su visión particular y la muy definitiva cuota defraudada para su cabal comprensión.

Diana Richardson estudia “Las sanciones aduaneras a la luz del principio del debido proceso”, temática que involucra tanto los aspectos sustanciales de la sanción como los referidos al debido proceso, relación ensayada igualmente en algunos de los trabajos anteriores, pero aquí enfatizada, puesto que se requiere que cualquier nueva disciplina haga un despliegue coherente y sistemático de todas las materias que le conciernen; el debido proceso ocupa aquí una muy buena oportunidad de analizarlo desde sus perspectivas formales y materiales, a la luz del moderno Estado Social y Democrático de Derecho.

La conexión nacional e internacional se patentiza con los estudios anteriores en temas sustanciales y procesales, pero no menos necesaria la nacional con

la territorial, lo que se aborda por Andrés Ordóñez Pérez en “Las sanciones tributarias en el régimen de los tributos territoriales”, aspecto que no puede estar desligado sistemática, teleológica, sociológica y axiológicamente de la visión general sobre el ilícito tributario, dado el impacto de la importancia internacional de los temas tratados. Las regiones, indefectiblemente, tienen que insertarse también en el ámbito de la comunidad internacional, si no se quiere que se desdibuje una integralidad que no puede ser soslayada como elemento común del derecho sancionatorio tributario, puesto que un tratamiento disfuncional de las regiones con respecto al nacional podría desencadenar un choque de piñones que harán de la maquinaria algo imposible de poder funcionar de manera adecuada y cuyo deterioro se vería venir a corto plazo.

Todos los trabajos, dentro de su propia especialidad, abordan los temas de legalidad, tipicidad, ilicitud tributaria y debido proceso sustancial y formal, pero no pocos de ellos se adentran en temas mucho más complejos y polémicos como la fundamentación y sustentación de las causales de exclusión específicas y generales como de la responsabilidad culpabilista o subjetiva, o al menos de un planteamiento cercano que permita superar la crasa y pura responsabilidad objetiva que, en la práctica, ha sido de uso corriente en estas materias.

Creo que, por ser muy complicado y complejo el tema en torno al punto de la culpabilidad, sí se hace necesario desarrollar una teoría que parta para la constitución del ilícito tributario de una idea de infracción al deber objetivo de cuidado y su ligamen necesario con la acción esperada del sujeto de aquel, lo que modernamente se ha llamado la *imprudencia objetiva* en el marco de la imputación objetiva, para que, a partir de la misma, pueda estructurarse un reproche a partir no de criterios individuales como tiene ocurrencia en Derecho Penal y Derecho Disciplinario, las especies más cercanas dentro del género, sino a partir, y fundado el reproche, del concepto del *rol* que cada sujeto ocupa dentro del concierto de las obligaciones tributarias, mismas que parecieran estar a medio camino entre las llamadas “relaciones generales de sujeción” –Derecho Penal– y las “relaciones especiales de sujeción” –Derecho Disciplinario–, para una visión estructural y coherente, pero funcionalmente adecuada a los propósitos de la novedosa disciplina.

Trabajo novedoso, sugerente e inspirador, aun para aquellos que transitamos en su periferia, pero que sociológicamente nos encontramos ligados a él y no nos podemos abstraer de su influencia y repercusiones, pues somos sujetos de derecho tributario y participamos de este a raíz de nuestras vinculaciones

con deberes constitucionales de solidaridad como el contenido en los artículos 1 y 95 numeral 9.º de la Carta Política.

La oportunidad ofrecida por las tres fenomenologías aquí destacadas implica, metafóricamente hablando, la alineación de los astros para que nuestra Universidad Externado de Colombia lidere otro componente del Derecho Sancionador General, aquel más extenso cuantitativa y cualitativamente, multidiverso, como lo es el Sancionador Administrativo o Contravencional General o Penal Administrativo o Administrativo Penal, como se ha dado en llamar históricamente. El Departamento de Derecho Público nos aportaría los desarrollos interespecie y el Departamento de Derecho Fiscal los desarrollos intraespecie, sobre todo en una de aquellas subespecies de aquel de más difícil comprensión y entendimiento.

Impeachment y Derecho Correccional o de Orden Procesal Interno, como lo he llamado en mis escritos e investigaciones, serían los últimos dos bastiones por explorar a cargo de nuestra Universidad, con el fin de convertir a nuestra casa de estudio en aquella que se ocupe de unos temas trascendentales y definitorios del Estado Social y Democrático de Derecho.

Una Teoría General del Derecho Sancionador o *ius puniendi* sería el ideal, propio para abordar en la maestría diseñada sobre el tema hace unos años y tarea aplazada, pero necesitada de puesta en funcionamiento. Cualquier reto para nuestra Universidad es una oportunidad de avanzar y construir conocimiento al servicio de una mejora de la sociedad y la humanidad, cometido de toda ciencia, bien se considere de las pertenecientes a la naturaleza o a las del espíritu o humanidades.

Bienvenidos pues los estudios, proyectos y reflexiones sobre la evolución jurisprudencial del Derecho Sancionador General en el ámbito teórico-práctico de nuestras altas Cortes de Justicia, el camino renovador y reivindicador del Departamento de Derecho Público y aquella nueva exploración en la selva del derecho sancionatorio administrativo que ha emprendido el Departamento de Derecho Fiscal, trabajos colectivos que revelan que la ciencia hoy tiene que construirse por las instituciones que cultivan el saber y el conocimiento, pero también por grupos de investigadores como demuestran las ultramodernas ciencias físicas de partículas de grandes energías y las neurociencias cognitivas, con gran despliegue interdisciplinario y hasta transdisciplinario, donde todos y cada uno tenemos que aportar a una visión sistemática de los problemas de nuestra sociedad compleja y moderna, pero además globalizada y necesitada

de humanización. Creo que sería preferible, en ese sentido, hablar de “Ciencias Humanizadas” en cambio de “Ciencias Humanas”.

Para mí es un verdadero orgullo prologar un trabajo que se constituirá en un punto de partida hacia un ambicioso fin, donde desde un sector del derecho sancionatorio, es decir, desde las especies y subespecies, se hace un tremendo esfuerzo esclarecedor para la comprensión del género.

Eso es Ciencia del Derecho o Dogmática Jurídica. Una de las líneas definitorias de la enseñanza del Derecho en la Universidad Externado de Colombia.

Carlos Arturo Gómez Pavajeau
Profesor titular de Derecho Penal y Disciplinario
Universidad Externado de Colombia
Diciembre 8 de 2018

Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia es un nuevo libro de la Colección de Derecho Tributario Fernando Hinestrosa, producto de las actividades de investigación académica y de debate que desarrollamos en el marco del seminario profesoral Aurelio Camacho Rueda, dentro de la línea de investigación “Análisis crítico de las fuentes del Derecho Tributario” del Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de esta casa de estudios. Esta publicación constituye el cumplimiento del compromiso adquirido cuando nos propusimos honrar la memoria del maestro Hinestrosa con la colección que lleva su nombre.

Una de las principales manifestaciones de la potestad sancionatoria del Estado en el ordenamiento jurídico en Colombia, y en particular en el derecho administrativo sancionador, la constituye lo que podíamos denominar *régimen sancionatorio tributario*, en tanto comprende la normatividad sancionatoria en el ámbito del tributario nacional, territorial, lo relacionado en materia de tributos al comercio exterior y en el régimen cambiario, así como las sanciones previstas en el régimen de aportes a la seguridad social; es este precisamente el objeto de estudio que convocó a docentes e investigadores del Centro, así como asistentes y auxiliares de investigación de nuestro Departamento, y de investigadores invitados, quienes durante dos años estuvieron atentos a los desarrollos dogmáticos, normativos, jurisprudenciales y doctrinales en esta materia para entregar a la comunidad académica, a la jurisdicción y a los operadores tanto del sector público como del privado un texto que esperamos aporte a cada lector un análisis detenido en cada uno de los ámbitos de su interés.

El estudio profundo del alcance de la potestad sancionatoria del Estado, de la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas, de la aplicación de los principios constitucionales, así como el debate sobre la aplicabilidad de la responsabilidad objetiva o subjetiva, de los bienes jurídicos tutelados, y del concepto de reincidencia, entre otros, es el propósito que llevó al docente investigador César Sánchez, editor de la obra que aquí presentamos, a invitar a expertos en cada temática para que compartieran las reflexiones y presentaran su visión crítica al respecto.

La obra comprende disertaciones de los principios de gradualidad, proporcionalidad, lesividad y favorabilidad y su aplicación en materia tributaria, en especial las implicaciones de la cláusula general de graduación prevista en el estatuto tributario; las sanciones derivadas del incumplimiento de deberes

formales y las relacionadas con la obligación de presentación de las declaraciones tributarias son estudiadas en forma particular. Se dedica un capítulo a la sanción de inexactitud, dado su desarrollo normativo y jurisprudencial y la problemática dogmática y práctica que conlleva su aplicación. El régimen sancionatorio frente a la figura de la retención en la fuente ameritó un capítulo independiente, teniendo en cuenta las particularidades de las obligaciones del agente retenedor, en el cual se destacan los apartes dedicados a la ineficacia de la declaración de retención en la fuente, entre otros temas abordados por el autor.

Incluye igualmente, por la importancia actual y el desarrollo normativo, un capítulo sobre el régimen sancionatorio de precios de transferencia en el cual se presentan, además de la evolución legislativa que ha tenido la materia, las recomendaciones de la OCDE y los aspectos a mejorar, que el autor considera pertinentes dadas las falencias encontradas en el estudio de las normas vigentes. Otro capítulo tiene como objeto las sanciones en el régimen tributario territorial, en el cual el lector encuentra un estudio respecto al poder territorial en materia de sanciones y un estudio de la problemática de carácter práctico en la aplicación de sanciones referentes a los ingresos tributarios municipales y departamentales. Los intereses en las obligaciones tributarias son objeto de análisis en la obra por cuanto, a pesar que la doctrina los diferencia de las sanciones, se encuentran ubicados en el Título III del Estatuto Tributario; en particular, la autora se detiene en el concepto, clasificación y régimen legal, analiza la naturaleza jurídica, el alcance del carácter indemnizatorio y recaudatorio, el cálculo de la tasa y los casos especiales, entre otros aspectos que ameritaron su atención.

Cada temática expuesta por los diferentes autores que abordaron las perspectivas de las sanciones tributarias incluyó las recientes modificaciones incorporadas por la Ley de Financiamiento –Ley 1943 de 2018–, en lo que corresponde, por lo que la obra responde a las necesidades de la comunidad de contar con textos críticos y actualizados.

Por otra parte, y con el fin de que el libro tuviera un alcance tributario amplio, se incluyen capítulos dedicados en forma particular a las sanciones aduaneras, que se analizan a la luz del principio de legalidad y del debido proceso; las infracciones y sanciones en materia cambiaria y las relativas al régimen de competencia de la Unidad Especial de Gestión Pensional y Parafiscales (UGPP) son también objeto de capítulos independientes; en cada uno de ellos, las autoras expertas en cada materia, en forma detenida y extensa, presentan al lector su visión respecto al marco y evolución normativa, proce-

dimental y los principales aspectos controversiales que cada régimen presente en su aplicabilidad.

La obra que presentamos cumple con los estándares académicos y procedimientos exigidos por Colciencias, establecidos en los modelos de medición dentro del Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación (SNCTI), para ser considerado libro de investigación, en tanto cada capítulo fue examinado por dos pares evaluadores, que dada su vinculación a la autoridad competente en cada tema y al sector privado, respectivamente, aportaron visiones diferentes y complementarias de evaluación.

En este trabajo colectivo participaron, además de los autores, los investigadores, asistentes, auxiliares de investigación y monitores del Departamento de Derecho Fiscal, entre los que destacamos por su especial apoyo a Ana Xiomaris Caicedo y Eloísa Mercado. Un reconocimiento especial para César Sánchez por su labor en el proceso de coordinación, edición, revisión y montaje final de la obra, sin cuyo liderazgo y participación activa no hubiere sido posible publicar, quien hizo entrega de los textos al Departamento de Publicaciones, como homenaje al grupo de investigación en la celebración de los 20 años del Centro Externadista de Estudios Fiscales. Igualmente agradecemos a todo el equipo del Departamento de Publicaciones, en especial a su director, doctor Jorge Sánchez, por su acostumbrado y permanente apoyo en todo el proceso que conlleva la publicación del presente libro.

Finalmente, y como lo hemos señalado en obras anteriores, agradecemos la acogida que nuestros estudiantes –destinatarios principales de nuestras investigaciones– dan a las publicaciones que entregamos a la comunidad. Esperamos que esta obra contribuya al conocimiento y evolución del régimen sancionador tributario colombiano.

Olga Lucía González
Directora (e) Departamento de Derecho Fiscal
Enero 16 de 2019

CÉSAR SÁNCHEZ

*Panorama del régimen sancionatorio tributario
en el ordenamiento jurídico colombiano*

Sumario: Introducción. I. La potestad sancionatoria del Estado. II. De la naturaleza jurídica de las sanciones administrativas. III. Aspectos constitucionales. IV. La Ley 1943 de 2018 y su impacto en el régimen sancionatorio tributario. V. Conclusiones.

INTRODUCCIÓN

La tercera ley de Newton establece que ante una acción habrá una reacción. En principio este postulado fue concebido como uno de los elementos fundamentales de la física; sin embargo, en sana la lógica es aplicable a otras áreas del saber, como el derecho. En este sentido, Kelsen consideró que en ciertas “circunstancias, un determinado sujeto debe observar tal o cual conducta; si no la observa, otro sujeto, órgano del Estado, debe aplicar al infractor una sanción” (García Maynez, 2003).

En este contexto, el presente escrito busca dar cuenta del desarrollo de la potestad sancionatoria del Estado y cómo esta se configura en el escenario tributario, matizada por los principios constitucionales.

I. LA POTESTAD SANCIONATORIA DEL ESTADO

El hombre al final de cuentas es un ser que se asocia con otros de su misma especie y crea organizaciones con múltiples propósitos. El primero de ellos, sobrevivir. Posteriormente, con el progreso (Van Doren, 2007) se avanza hacia el mejoramiento de la calidad de vida y el desarrollo, y en este trasegar se crean instituciones, entendidas como reglas, las cuales nacen en una primera instancia del *habitus*, que en términos de Bourdieu (Bourdieu, 2002) sería una suerte de configuración interrelacionada (sistema) de disposiciones adquiridas, permanentes y transferibles, que generan y clasifican acciones, percepciones, sentimientos y pensamientos en los agentes sociales, los cuales buscan que quienes forman parte de dichas organizaciones realicen sus comportamientos con base en conductas predeterminadas, y en caso contrario se desencadena un reproche social.

Ahora bien, desde un punto de vista del derecho y en especial de la teoría positivista, en este caso Hart, dicho reproche termina siendo una sanción que sería “una experiencia normalmente desagradable que alguien estará sujeto a experimentar sobre la base de lo que pueda considerarse la contravención de

alguna norma de conducta, entonces se sigue que no hay reglas sin sanciones en este sentido amplio del término” (MacCormick, 2010).

Al final, de acuerdo con la visión del autor en comento, habrá un rechazo, pero esta situación no necesariamente buscaría que el individuo que se aleja del comportamiento prescrito lo corrija, por lo cual dicho repudio no tendría un “carácter finalista”. Así habrá que analizar si lo que se busca es una “fórmula disuasoria” para evitar posibles reiteraciones conductuales o emitir un “juicio enfático” de desaprobación y llegar a un castigo.

“La amenaza y la imposición de castigos a los infractores disuade a los individuos de cometer delitos y faltas. Con ello aunque el castigo supone infligir de forma voluntaria un daño (sic) a quienes son castigados, ello se justifica por el mayor bien que se asegura el recurso al castigo, como es que se cometan muchas menos infracciones dañosas de las que se cometerían de otro modo (sic)” (MacCormick, 2010). Frente a esta situación, llama la atención el análisis en relación con la posibilidad de evitar daños futuros y males mayores al sancionar inocentes si con esto se evita una revuelta social u otras situaciones colaterales.

Ya en este punto, de acuerdo con nuestra evolución cronológica, nos encontramos frente una organización social y política caracterizada por el absolutismo, “característico del siglo xvii”, al cual le siguió “el Polizeistaat, el Estado bajo el régimen de policía, es decir, el régimen del despotismo ilustrado, orientado a la felicidad de los súbditos, característico del siglo xviii” (Zagrebelsky, 2003); luego con las revoluciones llegamos al Estado liberal que, en términos del llamado derecho continental, estableció la división de poderes (legislativo, ejecutivo y judicial), una separación estricta entre cada uno de ellos, esto por el temor de repetir el pasado, en contraste con el derecho común (*common law*) que definió una visión organicista, es decir, de cooperación.

Así, en términos generales debemos mirar hacia el pasado y tener presente que con la evolución de la estructura estatal, y los fines de esta, es necesario repensar los alcances y límites de las actuaciones de quienes detentan el poder, en aras de mantener la convivencia de la comunidad, que ante la búsqueda de los fines trazados apela, en un escenario del deber ser, a las sanciones y/o castigos.

Entonces llegamos ante una solución lógica, ante un mandato; si este es desobedecido tendremos una infracción, lo cual dará lugar a una posible sanción o castigo, si así está establecido en el ordenamiento, pues puede suceder que se determine un mandato, pero no se establezca una consecuencia negativa por incumplirlo; por ejemplo, en la regulación tributaria colombiana

encontramos casos como el impuesto a las bolsas plásticas que fue creado con la Ley 1819 de 2016, pero que no estipuló sanción por su no pago.

Ahora bien, existen distintas manifestaciones de la potestad que tiene el Estado en materia sancionatoria; la primera de ellas, y más decantada, es la penal, que regula las actuaciones humanas en el marco de un sistema jurídico, que al ser infringido conlleva, en principio, una pena, y que son “también expresión de poder político y que es ese ejercicio de poder político el que le imprime un sentido a la normatividad penal” (Urbano, 2002).

El otro gran campo sancionatorio es el administrativo, pues el ejecutivo es revestido de la potestad sancionatoria, pero de forma modulada, de tal manera que no se alterara la estructura política e institucional. Ya en el caso colombiano, y de acuerdo con la Corte Constitucional (C-214/1994), dicha “potestad sancionadora reconocida a la administración asume dos modalidades: la disciplinaria (frente a los funcionarios que violan los deberes y prohibiciones) y la correccional (por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, etc.)”.

Así las cosas, el régimen sancionatorio resultar ser, tal vez, el instrumento más poderoso con que cuenta el Estado para lograr sus fines; sin embargo, el contenido y significación de la expresión “fines del Estado” debe ser analizado con detenimiento, pues, de cuando en cuando, ciertos actores que detentan el poder manipulan el concepto con propósitos que al final resultan perversos y pueden llegar a degradar a la sociedad, como sucedió en la primera mitad del siglo xx en Europa (Rüthers, 2004).

Entonces, al final es importante que en un Estado democrático los teóricos del derecho y los profesores sean garantes de este, pues tienen la responsabilidad de ser críticos frente a las actuaciones de los legisladores y de los operadores jurídicos que podrían sucumbir ante los discursos populistas de los actores de la esfera política y en el caso tributario por la necesidad de recaudo. Por el otro lado, los jueces y la Administración, en este caso tributaria, deben velar por aplicar la ley de cara al presente y al futuro, pues de todas formas la “ley que no es justa, no es ley”.

II. DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS

Al hablar de la naturaleza jurídica de una figura, nos encontramos en el escenario de identificar aquellos elementos esenciales de esta que la diferencian de

otras similares (Álvarez, 2010). El punto de quiebre para lograr este propósito es determinar criterios y así poder establecer la esencia del asunto, y para ello podríamos establecer parámetros como los fines u objetivos de la norma, el procedimiento de aplicación, su origen, entre otros aspectos.

En este contexto, encontramos que al intentar explicar el contenido jurídico del derecho administrativo sancionador nos abocamos a los fines de la figura. En efecto, en primera instancia encontramos una visión, ya superada, que considera que esta área del sistema legal no tiene como objetivo la “evitación de peligros”, sino más bien coadyuvar para que el Estado logre el “bienestar general” (Goldschmidt), es decir que “el delito administrativo no produce daño alguno en los existentes, sino que sólo hace perder ganancia, pero ¿qué es una ganancia? sólo lo puede definir la propia administración”.

Esta idea es criticada por doctrinantes tributarios como Zornoza (1992), para quien dicha postura no toma en cuenta (excluye) el concepto de bien jurídico, en la medida que la acción del no cumplimiento de la ley sería irrelevante desde la óptica social, ya que solo afecta el “interés de la administración” y así las sanciones al final buscarían impulsar a los individuos a que colaboren para que aquella pueda lograr sus propósitos, dando lugar a una suerte de autoprotección.

En este orden de ideas, no habría ilícito porque la infracción administrativa carece del “perjuicio a bienes jurídicos”, lo cual es característico y esencial del “delito”, y esto tiene un efecto práctico en dejar de lado la culpabilidad: “la infracción administrativa se limita a la no coincidencia objetiva entre mandato y conducta (infracción objetiva)” (Hensel, 2005), lo que no es apropiado de acuerdo con las garantías constitucionales de los sujetos infractores, pues la responsabilidad objetiva, en principio, está proscrita en el marco de un sistema democrático, en la medida que siempre es necesario tener en cuenta las circunstancias de los individuos. El cuestionamiento a la tesis en mención también es compartido por penalistas como Jakobs (Jakobs, 1995), pues el funcionamiento de la administración no es bien jurídico *per se*.

La Corte Constitucional colombiana (C-860/2006) pareciera inclinarse por una suerte de autoprotección, o más bien de salvaguardia del ordenamiento jurídico (C-030/2012), en la medida que considera que por medio del derecho administrativo sancionador se pretende garantizar la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una sanción que no solo repruebe sino que también prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias a este (C-818/2015).

Sin embargo, la Corporación matiza esta postura al explicar que dichas actuaciones aseguran la consecución de los fines del Estado que se encuentran en los artículos constitucionales 1, 2, 4 y 16. En este contexto, debemos recordar que la Administración es instrumental, pues sirve a la consecución de los fines del Estado, que en el ordenamiento jurídico colombiano se encuentran anunciados en las disposiciones mencionadas.

Ahora bien, si partimos de la hipótesis de que el derecho sancionatorio busca salvaguardar el establecimiento, es viable aceptar la teoría de una unidad ontológica entre el derecho sancionador penal y administrativo. Así mismo, esto podríamos mirarlo desde el punto de vista de la eficiencia, pues desde el punto de vista práctico (Muñoz y Zornoza, 2010) le corresponde al ejecutivo la competencia de las infracciones de menor envergadura y a los jueces aquellas conductas que conllevan un mayor impacto e incluso penas restrictivas de la libertad. De todas formas es necesario tener en cuenta ciertas diferencias entre los ámbitos de aplicación de estas disciplinas jurídicas.

En relación con la autonomía del derecho sancionador administrativo frente al penal se concluye que ambos forman parte de la potestad sancionatoria del Estado y son manifestaciones de este (Nieto, 2002). En el ámbito colombiano la Corte Constitucional expresa que tienen elementos en común, pues

toda infracción merecedora de reproche punitivo tiene una misma naturaleza, como idénticas son las consecuencias, no obstante que provengan de una autoridad administrativa o jurisdiccional o que tengan origen en las diferencias formales de los trámites rituales. De consiguiente, los principios que rigen todo procedimiento deben necesariamente hacerse extensivos a todas las disciplinas sancionatorias en las que no ha existido un desarrollo doctrinal adecuado sobre esta materia (Sentencia T-011 de 1992).

En este contexto, podemos deducir que, si existieren elementos comunes y una llamada unidad ontológica entre el penal y el administrativo, lo cual en principio sería correcto, esto significaría la imposibilidad de ser sancionado dos veces por los mismos hechos, esto es el *non bis in idem*, pero en Colombia esta tesis pareciera que en términos prácticos se puede cuestionar en la medida que la Corte Constitucional acepta que distintas áreas del derecho sancionen por las mismas circunstancias (C-870/2002). Así, por una conducta pueden darse repercusiones en lo penal, disciplinario, tributario y fiscal.

De todas formas, más allá de lo anterior, al final es necesario tener presente que desde un punto de vista metodológico existe una categoría genérica, la potestad sancionatoria del Estado, que contiene especies que, al desprenderse de un tronco común, tienen elementos compartidos, pero que de todas formas no son iguales en la medida que pueden llegar a tener alcances distintos.

En efecto, el derecho penal, por un lado, buscaría garantizar bienes de mayor entidad, como la vida, y en medio del proceso sancionatorio se buscan mayores garantías al imputado. Por su parte, en el administrativo “pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos” (Nieto, 2002).

Con relación a los fines de la sanción en materia penal, esta tiene “un fin preventivo [...] la cual se presenta como la amenaza de un mal ante la violación de las prohibiciones; un fin retributivo, que se manifiesta en el momento de la imposición judicial de la pena, y un fin resocializador que orienta la ejecución de la misma, de conformidad con los principios humanistas y las normas de derecho internacional adoptadas” (C-806/2002).

Del otro lado, en el ámbito administrativo encontramos que “la función preventiva y represiva no son exclusivas de la sanción penal, siendo comunes a otros tipos de sanciones clara y pesadamente aflictivos como son justamente las sanciones administrativas pecuniarias previstas en materia tributaria” (Zornoza, 1992).

Pues bien, otro sector de la doctrina (López, 2014) considera que la propuesta de la unidad ontológica nace por la necesidad de darle un contenido dogmático al derecho administrativo sancionador y dotarlo de los principios decantados del penal, una “necesidad de aportar un razonamiento lógico que justificara la aplicación del régimen penal por analogía al ámbito de las infracciones administrativas”.

Ahora bien, antes de la sanción hay por supuesto un incumplimiento de un mandato legal. En el caso tributario, la infracción nace por el desconocimiento o caso omiso de las obligaciones nacidas de la relación jurídica tributaria, que tiene un respaldo constitucional, que se sustenta entre otras disposiciones en el deber de contribuir y en principios de generalidad, solidaridad, entre otros; y por supuesto los mencionados fines del Estado.

Dicha obligación va más allá del pago de un tributo, ya que comprende otras actuaciones y deberes de carácter formal, como informar, inscribirse en los respectivos registros, entre otras actuaciones, las cuales se pueden analizar con mayor detalle en los textos *La obligación tributaria y sus fundamentos*