
LA GRADUACIÓN DE LAS SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA EN COLOMBIA

Jhon Jairo Camacho Rozo⁹

Resumen

En Colombia, a partir del incumplimiento de una obligación tributaria surgen diversas sanciones que pueden ser establecidas por la administración que en Colombia es la *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, entidad que cuenta con la libertad de establecerlas según su consideración en los límites de lo establecido en el ordenamiento jurídico colombiano. Por lo que se pretende establecer algunos criterios tendientes a la aplicación de los principios de graduación y proporcionalidad que deben ser tenidos en cuenta para determinar una sanción acorde al espíritu de justicia y el uso del Artículo 197 de la Ley 1607 del 2012, para ello se debe contar con criterios jurisprudenciales como lo son la actitud de colaboración, la calificación del daño, los antecedentes y la reiteración de la conducta.

Palabras clave: Obligación, Sanción, Graduación, Daño, Actitud de colaboración, Antecedentes y reiteración de la conducta.

Abstract

In Colombia, as a result of breach with a tax obligation, there are many sanctions that can be established by the administration, which in Colombia is the *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)*, which has the freedom to establish them according to its consideration. It is intended to establish some criteria for the application of the principles of graduation and proportionality that must be taken into account to determine the sanction in accordance with the spirit of justice and the use of article 197 of law 1607 of 2012, Jurisprudential criteria such as The attitude of collaboration, the classification of the damage, the antecedents and the reiteration of the conduct.

Key words: Obligation, sanction, graduation, damage, attitude of collaboration, antecedents and reiteration of the conduct.

Código JEL: M41, K24

⁹ Abogado – Universidad Santo Tomás Tunja, estudiante de VI semestre de Contaduría Pública Universidad Pedagógica y Tecnológica – Sede Tunja, Boyacá (Colombia). Contacto: jota2camacho@gmail.com
3014617757

Introducción

Con la reforma tributaria de la Ley 1607 del 2012 en su Artículo 197, se estableció la obligación de graduar las sanciones impuestas por la *DIAN*, teniendo en cuenta los principios de legalidad, lesividad, favorabilidad, proporcionalidad, gradualidad, economía, eficacia, imparcialidad e integración normativa, dejando una libertad de criterios para la aplicación de estos elementos a los funcionarios públicos encargados de imponer sanciones. En este orden de ideas, se pretende determinar los criterios que según la jurisprudencia y los doctrinantes de la materia tributaria consideran deben ser aplicados administración de impuestos para tasar la graduación de las sanciones por medio del espíritu de justicia del artículo 683 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989).

Se hace necesario el estudio de la aplicación de estos principios para el momento de la imposición de la sanción para que esta sea determinado bajo los postulados de justicia y equidad, siendo obligatorio para la administración tener en cuenta los atenuantes y agravantes que se presentan para cada caso. Por lo que este pretende determinar los criterios que incidirán en la determinación de las sanciones a partir del incumplimiento de los deberes a cargo de los contribuyentes, por lo tanto, se hace necesario tener en cuenta el daño causado a la administración tributaria, la reiteración de la conducta, los antecedentes y la actitud de colaboración por parte del sancionado tendiente a reparar el perjuicio ocasionado.

Generalidades de las sanciones en tributación y la aplicación de los principios del Artículo 197 de la Ley 1607 del 2012.

En Colombia, la actual normatividad tributaria tiene su origen a partir de la Constitución Política de 1991, la cual establece tres principios fundamentales en esta materia que son la equidad, la eficacia y la proporcionalidad (*Congreso de la República de Colombia*, 1991). Por otra parte, la *Carta Magna* menciona el deber de los ciudadanos colombianos y residentes extranjeros de soportar las cargas públicas impuestas por el estado que nacen en dos clases de obligaciones: las formales y las sustanciales, siendo las primeras las de presentar información del estado económico de los contribuyentes para facilitar la labor de fiscalización por parte de la administración y las segundas el pago efectivo del impuesto causado en lo presentado formalmente ante la administración (Cermeño & otros, 2016, p.13).

Para que estos deberes de los contribuyentes se lleven a cabo en debida forma el estado designa funciones a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (*DIAN*) para que ejerza vigilancia y control sobre el cumplimiento de estas obligaciones y cuando se determina el incumplimiento de una de estas el Artículo 638 del Estatuto Tributario establece dos mecanismos para imponer las sanciones, estos dependen

de la clase de obligación que se incumplió puesto que al presentarse una Autoliquidación como la Declaración de Renta y Complementarios con un impuesto que no corresponde a lo que se debe pagar, la administración emite una Liquidación Administrativa del impuesto en la cual presenta una explicación de los valores en los que encuentra irregularidades e impone una sanción por el hecho de tener una inexactitud en el impuesto o en un segundo término, simplemente omite presentar su información exógena por lo que la *DIAN* emite una Resolución Sanción Independiente (Piza, 2014).

Así las cosas, surge la facultad de la administración de imponer sanciones a los contribuyentes que no cumplen cabalmente con sus obligaciones, allí surge el interrogante respecto del cómo aplicar la sanción o como establecer un porcentaje ajustado a derecho que concuerde con el denominado *Ius puniendi*¹⁰ respetando los principios de tipicidad, antijuricidad y culpabilidad. Entiéndase por tipicidad la preexistencia normativa del incumplimiento de la obligación tributaria, por antijuricidad la gravedad del daño causado y por culpabilidad la intensión de incurrir en la conducta dañosa. En este respecto la Honorable Corte Constitucional en su *Sentencia C-160 de 1998*, con ponencia de la Dra. Carmenza Isaza de Gómez estableció:

El ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, se encuentra limitado por el respeto a los principios y garantías que rigen el debido proceso. Los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas, y, concretamente, a las infracciones tributarias. Aplicación que debe hacerse en forma restrictiva, a efectos de garantizar el interés general implícito en ellas, y sin desnaturalizar las características de cada una de las áreas en las que el Estado ejerce su facultad sancionadora. En conclusión, los principios que inspiran el debido proceso, tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, incluidas las tributarias, aplicación que debe conciliar los intereses generales del Estado y los individuales del administrado.

Esto quiere decir, que la potestad sancionadora del estado en materia tributaria debe garantizar un debido proceso en el que el contribuyente tenga la posibilidad de oponerse a la sanción, controvertir las bases y la determinación de la tarifa. Concretamente al relacionar el derecho penal con el sancionatorio Tributario la Corte Constitucional busca ser garante de una determinación adecuada de las sanciones, pero es claro al detallar que la materia objeto de estudio no puede desnaturalizarse, es decir que no perderá la calidad de sanción tributaria ni se confundirá la determinación de la pena del derecho penal con la del derecho tributario. Así, por ejemplo, si se impone una sanción por no facturar debe preexistir una norma que contemple la acción que debe ser sancionada, pero esta no dejará de ser determinada por la *DIAN*.

10 Derecho del Estado de sancionar.

En una de las últimas reformas tributarias realizadas por el Congreso de la República de Colombia (2012), la Ley 1607 del 2012, se establecieron los principios rectores por los cuales deben ceñirse las sanciones tributarias, su Artículo 197 decreta que las sanciones a que se refiere el *Régimen Tributario Nacional* se deben imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

Tabla 1. Principios de graduación en materia tributaria.

Principio	Definición
Legalidad.	Los contribuyentes sólo 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.
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.
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.
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.

Del principio de legalidad cabe resaltar que es uno de los pilares del derecho penal y surge para garantizar el conocimiento previo de una de una sanción por una conducta que puede afectar el desarrollo social o político del estado previendo extralimitación de las sanciones por parte de los gobernantes. La Corte Constitucional (2012) en la *Sentencia C- 891* respecto del principio de legalidad ha señalado:

El principio de legalidad tiene como objetivo primordial fortalecer la seguridad jurídica y evitar los abusos impositivos de los gobernantes, puesto que el acto jurídico que impone la contribución debe establecer previamente, y con base en una

discusión democrática, sus elementos esenciales para ser válido. En este sentido, el principio de legalidad, como requisito para la creación de un tributo, tiene diversas funciones dentro de las cuales se destacan las siguientes: (i) materializa la exigencia de representación popular; (ii) corresponde a la necesidad de garantizar un reducto mínimo de seguridad a los ciudadanos frente a sus obligaciones; y (iii) representa la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

Ahora bien, el principio de lesividad hace referencia al daño que se ocasiona al estado por la acción u omisión de uno de los presupuestos establecidos por la ley como una conducta dañina para una entidad determinada o la sociedad en general. Este principio es conocido como el principio del daño de lo que se puede deducir que carece de legitimidad si se castiga una conducta que no lleva consigo una lesión para personas distintas a si mismo puesto que de ser así solo se contaría con sanciones de carácter moral (Parra, 2013). En materia tributaria la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado (2015) en *Sentencia 700012333000201200042 (20425)* con ponencia de la consejera Carmen Teresa Ortiz De Rodríguez (de fecha 20 de agosto de 2015) expresó:

La antijuridicidad del daño es mirada desde la conducta omisiva de no informar en los plazos correspondientes y se materializa en las distintas irregularidades e incongruencias en las labores de recaudación, con efectos erga omnes en el manejo y desarrollo del sistema tributario

(...)

Vistas así las cosas, no encuentra la Sala reparo alguno en la decisión sancionatoria de los actos demandados, habida cuenta de que el daño al fisco es un aspecto perfectamente deducible de la omisión castigada de cara a la función fiscalizadora y recaudadora de la autoridad tributaria, y legalmente no requiere de certificación alguna sobre su inferencia, como erróneamente lo sugiere la demandante.

En ese orden de ideas, esta sentencia ha abierto la posibilidad para que la administración no deba probar el daño que le han causado por el incumplimiento de una obligación ya sea formal o sustancial, es así por ejemplo que cuando un contribuyente es sancionado por no presentar la información exógena se presume que ha dificultado la labor de fiscalización a la *DIAN* imposibilitando detectar posibles omisos con quienes el contribuyente haya tenido negocios dentro del periodo gravable, o como cuando una persona obligada como agente retenedor omite el pago se presume que ha generado un daño en cuanto que no ingresó ese dinero al estado para que este pueda ejercer sus funciones.

Por otra parte, se halla el principio de favorabilidad el cual consiste que tras la existencia de dos normas debe aplicarse siempre la norma más favorable para el contribuyente, con la prohibición expresa de la retroactividad en materia tributaria en ejercicio del derecho constitucional a no ser alterados los hechos consolidados como lo ha señalado la Corte Constitucional (*Corte Constitucional*, 2011).

Respecto de los principios de proporcionalidad y gradualidad cabe resaltar que al no probarse el daño se omite la calificación del daño a pesar de que el principio de proporcionalidad consiste en que a mayor daño mayor sanción, por lo que para la aplicación de estos pilares se tienen en cuenta otros factores que recaen sobre el contribuyente como lo son la actitud de colaboración, la reiteración de la conducta sancionada, los antecedentes y la subsanación total o parcial del hecho dañino.

Por último, los principios de economía, eficacia e integración normativa se encuentran íntimamente relacionados en cuanto que el primero hace referencia a que solo debe incurrirse en la menor cantidad de gastos posibles dentro del proceso, sin hacer a un lado que los procedimientos encaminados deben ser eficaces al momento de determinar el monto de una sanción todo ello dando aplicación a un conjunto de normas tendientes a lograr el cometido sancionatorio.

La sanción por no informar y la aplicación de los principios de graduación del Artículo 197 de la Ley 1607 del 2012.

El Artículo 651 del Estatuto Tributario establece la sanción por no informar, la cual es uno de los castigos más ejemplarizantes para los contribuyentes que han incumplido con sus obligaciones formales, esta norma establece:

Art. 651. Sanción por no enviar información. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.

- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

Como se puede observar, este artículo contempla varias conductas y los contribuyentes que tienen el deber de presentar la información, es así como la *DIAN* en ejercicio de esta norma puede sancionar por la no presentación de la información, por la extemporaneidad, por los errores al cumplir con la obligación o el desconocimiento de costos. También se puede observar los sujetos encargados de presentar la información que se resume en quienes son requeridos por la administración de impuestos o aquellos que estén obligados por mandato legal; además de ello contempla reducción de la sanción para los contribuyentes que cumplan con algunos requisitos.

Para explicar la aplicación de la graduación de las sanciones es pertinente analizar la omisión en la presentación de la información exógena, en la cual, tras iniciarse una investigación contra una persona que presuntamente omitió entregarla debe expedirse un pliego de cargos cuyo fin es dar a conocer, explicar la existencia de la investigación con los hechos que la generaron y una sanción propuesta al contribuyente a la cual se puede oponer al contestar dicho acto administrativo dentro del mes siguiente de la notificación del mismo, momento en el cual puede subsanar la omisión y acogerse a beneficios tales como la reducción de la sanción al 10%.

Tras ser respondido el pliego de cargos, la administración cuenta con seis meses para emitir una resolución sanción, en la cual se debe determinar la sanción acorde a los principios objeto de estudio y teniendo en cuenta lo contestado por el contribuyente en uso de su derecho de defensa¹¹. También se cuenta con la posibilidad de interponer un recurso de reconsideración dentro de los dos meses siguientes a la notificación de dicho acto. Dicho recurso debe ser resuelto con el fin de subsanar todos los errores en los cuales se haya incurrido durante el procedimiento administrativo.

De lo anterior, una vez determinado el procedimiento para graduar la sanción la administración tributaria debe tener en cuenta el momento de la presentación de la

11 Artículo 638 ET

información exógena que despliega una actitud de colaboración por parte del contribuyente, esta tesis la ha señalado el *Honorable Consejo de Estado* al indicar¹²:

Si bien tanto la falta de entrega de información, como la entrega tardía de la misma, entorpecen por sí solas las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones y, en esa medida, pueden considerarse potencialmente generadoras de daño al fisco, principalmente sobre su labor recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido. Es así, porque mientras la falta de entrega veda en magnitud considerable la oportunidad de la gestión y/o fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de las mismas, la entrega tardía impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a obstruir con carácter definitorio el ejercicio de la fiscalización pero sí, por el contrario, es demasiado prolongado, puede incluso producir el efecto de una falta absoluta de entrega. Esa medición de tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar pone de presente, igualmente, la actitud colaboradora del contribuyente [8] para que, de una parte, la autoridad tributaria reciba la información que le permite determinar las obligaciones impositivas sustanciales y, más allá de ello, para que pueda satisfacerse el objeto de las mismas, con el recaudo de los tributos debidos por la realización de los presupuestos previstos en la ley como generadores de aquéllos, lo cual constituye la razón primordial para poner en marcha el aparato administrativo y su potestad fiscalizadora.

Allegar la información dentro del término de respuesta al pliego de cargos es una extemporaneidad medible que, sin duda alguna, no sesgó de manera absoluta el poder de fiscalización y que, por mismo, tampoco ameritaba una sanción liquidada a la tarifa máxima que prevé el literal a) del artículo 651 del ET., independientemente de los eventuales errores que tuviere parte de ella, lo que dentro del presente proceso no se constató, pues si estos existían debían ventilarse en actuación administrativa independiente, por hecho sancionable distinto (el de suministro erróneo de la información) como bien lo indicó el a quo y lo ordena el parágrafo 3° del artículo 3° de la Resolución N°11774 del 7 de diciembre de 2005, según se lee.

Como se puede observar, en la sanción por no informar indistintamente de la causal invocada, el daño se encuentra ligado al tiempo en que el contribuyente tarda en subsanar su omisión en cuanto que con el transcurso del mismo imposibilita la labor de fiscalización por parte de los funcionarios de la administración quienes cuentan con dos años para iniciar una investigación en contra de un contribuyente que presente irregularidades con el cumplimiento de sus obligaciones. En ese orden de ideas

12 Sentencia 19454 del 24 de octubre de 2013, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

resulta apenas lógico graduar la sanción a partir del momento en que se presenta la información teniendo en cuenta el tiempo que ha perdido la *DIAN* para poder ejercer su labor de fiscalización. Es entonces posible que la información sea entregada por el contribuyente con anterioridad de la emisión del pliego de cargos, con posterioridad a este con su respectiva respuesta, con posterioridad a la *Resolución Sanción* en ejercicio del *Recurso de Reconsideración* o simplemente no presente la información dentro del proceso administrativo.

Ahora bien, teniendo en cuenta los tiempos en los cuales el contribuyente puede presentar la información la *DIAN* tiene la obligación de graduar la sanción desde el momento de la emisión del pliego de cargos considerando otros criterios que posee antes de que el contribuyente conozca de la investigación. Dentro de estos factores se encuentran los antecedentes del contribuyente, si la conducta es reiterada y el daño causado a partir de la cantidad de información omitida.

La reiteración de la conducta y los antecedentes hacen referencia a hechos sancionables anteriores que generaron un daño a la misma administración por la misma conducta o por una diferente, según el caso. Estas dos figuras por garantía constitucional deben estar supeditadas en el tiempo entre dos y cinco años respectivamente, puesto que se vulneraría el principio de no ser juzgado dos veces por la misma causa (*Nom bis in idem*) al tenerse en cuenta una sanción que se impuso veinte años atrás.

La cantidad de la información es un criterio importante para la determinación de una tarifa sancionatoria puesto que no es lo mismo sancionar a un contribuyente que omitió presentarla de diez usuarios que otra que no entrego la de cien. Este criterio está ligado con la base sancionatoria que para el caso del artículo 651 se halla de la información no presentada, esto sirve como factor determinante para la calificación del daño que puede ser tipificado *leve*, *grave* y *gravísimo*.

Lineamientos de aplicación del principio de graduación con el espíritu de justicia

Una vez determinados los criterios para la graduación de las sanciones en materia tributaria resulta oportuno realizar algunas acotaciones respecto de su forma de aplicación de estos teniendo en cuenta que estos criterios serán aplicados de forma descendiente desde el máximo valor sancionatorio.

En primer lugar, es fundamental calificar el daño independientemente de que este no deba ser probado, puesto que si bien es cierto no debe probarse por su notoriedad al momento de graduar una sanción debe calificarse el grado de perjuicio ocasionado con la omisión, para ello a consideración personal deben observarse el factor tiempo, el factor cantidad de información o cuantía según el caso y el requerimiento de la administración con el fin de establecer si el daño es tipificado *leve*, *grave* o *gravísimo*.

El daño leve es la materialización de un perjuicio que fue subsanado sin requerimiento por parte de la administración dentro de los primeros doce meses que ha perdido la *DIAN* para fiscalizar o determinar un impuesto, con una cuantía no superior a quinientos salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El daño grave es el perjuicio que se subsana tras el primer requerimiento por parte de la administración entre trece y 18 meses que ha perdido la administración para fiscalizar o determinar un impuesto, con una cuantía que oscile entre los quinientos uno y mil salarios mínimos mensuales legales vigentes (501 – 1.000 SMMLV).

El daño gravísimo es la materialización de un perjuicio que no se subsana o que tras los requerimientos de la administración se subsana después de la Resolución Sanción pasados dieciocho meses que ha perdido la *DIAN* para fiscalizar o determinar un impuesto, con una cuantía superior a mil uno salarios mínimos mensuales legales vigentes (1001 SMMLV).

Tabla 2. *Calificación del daño en materia tributaria.*

Daño Factor	Leve	Grave	Gravísimo
Tiempo	0 a 12 meses	13 a 18 meses	Más de 18 meses
Cantidad o Cuantía	500 SMMLV	Entre 501 y 1000 SM-MLV	Más de 1000 SMMLV
Desgaste Administrativo	Sin requerimiento administrativo	Con la respuesta del pliego de cargos.	Con posterioridad de la Resolución Sanción.

Elaboración propia.

Ahora bien, cabe resalta que cada factor de determinación es excluyente, es decir, que si no se cumple con uno de estos no podrá estar dentro de la categoría, por ejemplo, si un contribuyente es requerido por la *DIAN* antes de los doce meses con una cuantía inferior a los 500 SMMLV incurrirá en una conducta grave porque tuvo que ser requerido para presentar la información.

Para la aplicación de la graduación de la sanción cada calificación del daño debe tener un porcentaje de disminución en la tarifa sancionatoria que va acorde a la conducta que se está analizando. Para el caso de la sanción por no informar si el máximo porcentaje sancionatorio es del 5%, al ser el daño gravísimo no se obtendrá ninguna reducción de esta, caso contrario a los daños grave y leve que deben ser reducidos en un 1% y un 2% respectivamente.

En segundo lugar, un criterio fundamental para la graduación como ya se ha reiterado es la actitud de colaboración del contribuyente que se resume en subsanar el perjuicio ocasionado lo antes posible y la ayuda prestada tendiente a la determina-

ción de la base en los casos en los cuales a la administración se le dificulta por falta de información. Este criterio es de vital importancia en cuanto si no se subsana la omisión la administración tiene libertad plena de no graduar la tarifa sancionatoria. Como ya se ha dicho esta actitud de colaboración está supeditada al tiempo en que se allegue la información, para el caso de la sanción por no informar las personas que presenten la información con antelación y con la emisión del pliego de cargos se debe restar el 2% de la tarifa y quienes presenten la información con posterioridad de la resolución sanción se reducirá el 1,5%.

Tabla 3. *Criterio de graduación actitud de colaboración.*

	Con la emisión del Pliego de Cargos	Con la emisión de la Resolución Sanción
Actitud de colaboración	2%	1,5%

Elaboración propia.

Finalmente, cabe resaltar la aplicación de la graduación a partir de los antecedentes o la reiteración de la conducta, en el cual resulta oportuno señalar que la administración debe tener este criterio en cuenta desde el primer momento de la investigación, puesto que tiene toda la información que requiere para poder aplicar la graduación con el espíritu de justicia. Para el caso de la sanción por no informar, por el hecho no tener antecedentes o no ser reiterativo en la comisión de la conducta debe restarse el 0,5% del máximo de la tarifa sancionatoria.

Una vez analizados y cuantificados los criterios la graduación de la sanción por no informar debe aplicarse en los siguientes términos:

Tabla 4. *Graduación de la sanción por no informar.*

Calificación del Daño	Gravísimo	0%
	Grave	1%
	Leve	2%
Actitud de colaboración	Con la emisión del Pliego de Cargos	2%
	Con la emisión de la Resolución Sanción	1.5%
Antecedentes o Reiteración de la conducta	(cuando no tiene se resta)	0.5%

Elaboración propia.

Se debe iniciar desde el 5% y se debe restar la situación fáctica en la cual se encuentra el contribuyente, quedando un mínimo por incurrir en la conducta un porcentaje de 0,5% puesto que el hecho de incurrir en una conducta lesiva hace que deba aplicarse una sanción.

Conclusiones

De lo anterior se puede inferir que la graduación de las sanciones es un tema bastante subjetivo que requiere de un pronunciamiento legislativo por parte del congreso de la república puesto que al determinar valores numéricos los funcionarios de la *DIAN* pueden incurrir en arbitrariedades e imparcialidades lo cual dificulta la aplicación del espíritu de justicia que pregonaba el Artículo 683 del Estatuto Tributario (*Decreto 624 de 1989*).

Por otra parte, al realizar el ejercicio de tomar una sanción y graduarla bajo los criterios generales analizados se torna con la dificultad de las diferencias fácticas presentadas en cada caso y la falta de pronunciamiento legislativo en materia de eximentes de responsabilidad.

También cabe resaltar los criterios establecidos en el presente artículo sirven como una base fundamental para la aplicación de estos principios cuyo origen es de orden jurisprudencial y está basado en los fundamentos del derecho penal con el único fin de otorgar a los contribuyentes la seguridad jurídica pregonada por la constitución política de Colombia de 1991.

Referencias

- Cermeño, C., & otros. (2016). *Procedimiento Tributario*. Bogotá: Legis.
- Congreso de la República de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá: Legis.
- Congreso de la República de Colombia. (2012). *Ley 1607 del 2012*. Bogotá.
- Consejo de Estado. M.P. Ortiz, C. (2015). *Sentencia 700012333000201200042 (20425)*.
- Corte Constitucional. (2011). *Sentencia C-878 del 2011*. Bogotá.
- Corte Constitucional. (2012). *Sentencia C- 891 de 2012* . Bogotá.
- López, A. (2011). *Las causales de exoneración de la sanción por inexactitud: análisis a la luz de la jurisprudencia del Consejo de Estado*. Bogotá: Universidad Externado.
- Medina Salazar, A. (2013). *La sanción por inexactitud en el impuesto sobre la renta en la jurisprudencia del Consejo de Estado 2000-2013*. Bogotá: Universidad Externado .
- Parra, F. (2013). “Principio de Lesividad en ámbito sancionatorio tributario colombiano. (U. S. Tomás, Ed.)”. *Principia IURIS*, 20. Obtenido de: <http://revistas.ustatunja.edu.co/index.php/piuris/article/view/800>
- Piza, J. (2014). “La función de Fiscalización en Colombia”. (U. Externado, Ed.) *Revista de Derecho Fiscal* . Obtenido de: <http://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/3934>