

# PRINCIPIO DE LESIVIDAD EN AMBITO SANCIONATORIO TRIBUTARIO COLOMBIANO

## HARMFULNESS SCOPE PRINCIPLE IN COLOMBIAN SANCTIONATORY TAX

**Frank William Parra\***

Fecha de entrada: 8 de agosto de 2013  
Fecha de aprobación: 20 de agosto de 2013

### RESUMEN<sup>1</sup>

El principio de lesividad, también llamado antijuridicidad material, ha permitido que los sistemas punitivos y sancionadores castiguen a los infractores de las normas siempre y cuando hayan imprimido un daño real a terceros o a la sociedad, impidiendo de esta forma decaer en procesos inocuos que penen simples conductas fuera de lo moral, pero sin trascendencia alguna para el interés de represión de la sociedad; principio que había sido desconocido por el procedimiento sancionatorio tributario colombiano, a pesar que la jurisprudencia de las altas cortes en algunos casos puntuales lo habían aplicado bajo el argumento que debía demostrarse el daño de la infracción, para así imponer la sanción, mas no era extensivo a todo el maderamen sancionatorio tributario, panorama que cambia totalmente con la vigencia de la ley 1607 de 2012, toda vez que a partir de ella tendrá trascendencia para todo el régimen.

---

\* Juez Penal de Conocimiento del Circuito de Tunja, Magister en Derecho Procesal de la Universidad Externado de Colombia, Especialista en Derecho Tributario de la Universidad de Boyacá, Abogado Universidad Inca de Colombia. correo: frank.parra@usantoto.edu.co

1 El presente artículo es un estudio de orden investigativo - analítico, en el cual se presentan los resultados de la investigación finalizada con respecto a la *“INEXEQUIBILIDAD EN EL TÉRMINO DE CADUCIDAD DE LA ACCIÓN DE TUTELA: Sobre algunas imprecisiones en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional”*, que se adelanta en

el Centro de Investigaciones de la Universidad Santo Tomás Seccional de Tunja, Facultad de Derecho. Grupo de Investigaciones jurídicas y socio jurídicas el cual está vinculado a la *línea de investigación en Derecho Constitucional y Construcción Democrática (D.C.C.D)”*.

Método: El estudio es de tipo Analítico – descriptivo, ya que busca recoger la posición jurisprudencial asumida por la Corte Constitucional a través de sus fallos, con respecto a la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales así como la caducidad e inmediatez con respecto a la interposición de la misma.

## **PALABRAS CLAVE**

Fin común de la sociedad, ingreso tributario, obligación fiscal, sanción tributaria, principios, lesividad.

## **ABSTRACT**

The principle of harm, also called illegality material, has allowed punitive and disciplinary systems punish the violators provided they have printed real harm to others or to society, thereby preventing decay into harmless process that simple Penen out of moral behavior, but without any significance to the interest of repression of society, a principle that had been unknown to the Colombian tax punitive proceedings, although the case law of the highest courts in some specific cases had applied the argument that must be shown the damage of the offense, so the penalty, but it was extended to all the woodwork punitive tax, completely changing landscape with the force of law 1607 of 2012, since from it will have significance for whole regime.

## **KEY WORDS**

Common end of society, income tax, tax liability, tax penalty, principles, harmfulness.

## **SUMARIO**

1. Introduction. 2. Procedimiento sancionatorio tributario. 3. Las obligaciones fiscales. 4. Los principios, concepto y diferencias con los valores y las reglas. 5. Principio de lesividad. 6. Lesividad en materia tributaria. 7. Conclusiones. 8. Referencias bibliograficas.

## **1. INTRODUCCION**

Cualquiera sea al pensamiento del origen del ser humano, científico o divino, el ser humano en algún momento de su

## **RÉSUMÉ**

Le principe de préjudice, aussi appelé matériau illégalité, a permis à des systèmes punitifs et punir les auteurs de violations disciplinaires prévues ils ont imprimé un dommage réel à autrui ou à la société, ce qui empêche la carie dans le processus inoffensif qui Penen simples de comportement moral, mais sans aucune importance à l'intérêt de la répression de la société, un principe qui avait été inconnue à la procédure fiscale colombiens punitifs, même si la jurisprudence des plus hautes juridictions dans certains cas spécifiques avait appliqué le raisonnement qui doit être montré les dégâts de l'infraction, de sorte que la pénalité, mais il a été étendu à toute la taxe punitive boiseries, changeant complètement paysage avec la force de la loi 1607 de 2012, car il aura de l'importance pour régime tout entier.

## **MOTS CLÉS**

But commun de la société, impôt sur le revenu, impôt, amende fiscale, les principes, la nocivité.

historia se vio en la imperiosa necesidad de convertirse en un ser social, buscar el apoyo de sus congéneres para así poder satisfacer a cabalidad su necesidades de subsistencia.

La sociedad humana entendida como una agrupación de personas interrelacionadas a través de un conjunto de actividades económicas, sociales, culturales y políticas, que cumplen un funcionamiento encaminado a un fin común<sup>2</sup>, con la cooperación de sus integrantes, es la muestra de que históricamente el ser humano ha buscado agruparse en consorcio toda vez que entendió que solo así podía conseguir la satisfacción plena de sus necesidades, ya porque solo le era imposible ante determinadas situaciones superarlas, como la caza de grandes animales, ya porque surgieron otro tipo de vacíos, como los sentimentales, de reproducción etc.

La especie humana es gregaria, se agrupa según su propio interés en pequeñas o grandes organizaciones sociales, pueblos, ciudades, metrópolis, dentro de las cuales cumple un rol específico para sí, ejerciendo un oficio, profesión, desarrolla actividades educativas, sociales, de reproducción, para lo cual interactúa con sus congéneres, siendo las pautas de comportamiento diferentes de un lugar a otro, dependiendo de las raíces culturales, del interés de ese específico componente de la sociedad, del cambio dinámico de sus integrantes y de las necesidades nacientes.

De tal manera que el comportamiento en sociedad de cada individuo obedece a intereses particulares y generales<sup>3</sup>, de ahí que un sujeto encaje o no en determinadas organizaciones de especie o género, que permanezca en ella o emigre a otro grupo social; las personas se unen de manera voluntaria a grupos que se basan en actividades, creencias o intereses compartidos (como Estados, regiones,

ciudades, pueblos, sindicatos, partidos políticos o clubes).

Estos agrupamientos para ser funcionales deben imponer marcos normativos vinculantes y obligatorios, compuestos de valores, principios y reglas, que preestablecen el comportamiento de los miembros y permiten a cada conjunto funcionar sin problemas y retener su identidad, de ahí que este conjunto normativo nace en el mismo seno de la sociedad a razón de sus necesidades de reglamentación de comportamientos, de derechos, obligaciones y deberes; en el cual se estipule a manera de pacto de la sociedad civil los derroteros para así conseguir un orden lógico en el desarrollo social, entendido como un todo, desarrollo económico, político, social, moral, cultural, etc.; erigiéndose como una verdadera sociedad o Estado social de derecho.

La afiliación a cualquier grupo social ofrecerá mayores oportunidades de alcanzar las metas individuales que elevadas en puntos de conciliación o coincidencia se instituyen como genéricas, a su vez estos grupos se determinaran en un aglutinado superior que recoge el querer abstracto de toda la unión de conjuntos sociales, denominado Estado.

Sin pretender describir las diferentes teorías de la creación o conformación social como Estado, si es del caso resaltar su existencia, a punto de clarificar que cualquiera que ella sea todas confluyen en que la sociedad requiere para su creación o evolución de un marco organizacional normativo que rija el quehacer social.

---

2 Sociedad: sociedad es la unión moral estable de seres humanos que intentan la consecución de un fin común, sociedad es una unión duradera de cierto número de personas moralmente obligadas, bajo la autoridad, a cooperar, con miras a un bien común.

3 EINSTEIN, ALBERT, Porque Socialismo, Monthly Review, Nueva York, 1949.

Como se trata del mundo de los seres humanos de predice la posibilidad del error humano generando conflictos, haciendo aún más visible la necesidad de sistemas para regular estos choques.

Corolario es que el ser humano en sociedad persigue sus propias metas de realización y las de todo el conglomerado, fines particulares y comunes, con los cuales alcanzara el aumento de su nivel de vida.

Elemento esencial para poder cumplir el fin común del Estado, ahora Social de Derecho, en el caso Colombiano<sup>4</sup>, será la financiación de sus inversiones, lo cual se alcanza a través de la consecución de ingresos, de índole tributarios o no tributarios.

El Estado Social de Derecho<sup>5</sup> promulgado en el artículo primero de la Constitución se justifica en la medida que se desarrollen políticas que conduzcan a la mejoría del bienestar social colectivo<sup>6</sup>, lo que en gran parte se obtiene a través del gasto social, en el que se incluye la inversión social que no es otro que aquel gasto que se invierte en el mejoramiento del nivel de vida del

conglomerado social<sup>7</sup>, ya con la satisfacción de necesidades, ya con la creación de infraestructura que opere en beneficio social de la comunidad, como la creación de hospitales en las zonas marginales y con requerimiento en atención de salud, haciendo razonables estos gastos.

*“La inversión social puede definirse entonces como todos los gastos incluidos dentro del presupuesto de inversión, que tienen como finalidad la de satisfacer las necesidades mínimas vitales del hombre como ser social, bien sea a través de la prestación de los servicios públicos, el subsidio de ellos para las clases más necesitadas o marginadas y las partidas incorporadas al presupuesto de gastos para la realización de aquellas obras que por su importancia y contenido social, le reportan un beneficio general a la población”<sup>8</sup>.*

Genera esta percepción del gasto público-inversión social, acorde al marco constitucional, que el fin propio del Estado Colombiano<sup>9</sup> atendiendo al de sus

4 GÓMEZ SIERRA, FRANCISCO. *Constitución Política de Colombia*. Leyer. Bogotá. 2010, Artículo 1°.

5 Corte Constitucional, Sentencia C-579 de agosto once (11) de mil novecientos noventa y nueve (1999), M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. *“de la declaración que Colombia es un Estado social, implica que el Estado debe velar por el bienestar de los asociados; es decir, que en vez de asumir una actitud pasiva en torno a lo que sucede en la sociedad -tal como ocurría en el llamado Estado gendarme- debe entrar en acción para -como se señaló en la sentencia SU.747 de 1998- “contrarrestar las desigualdades sociales existentes y para ofrecerle a todos las oportunidades para desarrollar sus aptitudes y para superar los apremios materiales”. De lo que se trata con la definición del Estado colombiano como un Estado social es de establecer que él tiene la obligación de asegurarle a los asociados unas condiciones materiales mínimas de existencia, lo que implica que debe intervenir con decisión en la sociedad para cumplir con ese objetivo.*

6 Corte Constitucional, Sentencia C-151 de abril cinco (5) de mil novecientos noventa y cinco (1995). M.P. Fabio Morón Díaz.

7 *Ibíd. El objetivo de la inversión y el gasto social en la Constitución no es aumentar la producción de determinados bienes físicos -como si éstos fueran valiosos en sí mismos- sino mejorar el bienestar general y satisfacer las necesidades de las personas, en especial de aquellos sectores sociales discriminados, que por no haber tenido una equitativa participación en los beneficios del desarrollo, presentan necesidades básicas insatisfechas.*

8 Corte Constitucional, Sentencia C- 590 de noviembre treinta (30) de mil novecientos noventa y dos (1992), M.P. Simón Rodríguez Rodríguez.

9 Corte Constitucional, Sentencia T-426 de junio veinticuatro (24) de mil novecientos noventa y dos (1992), M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. *“el Estado social de derecho hace relación a la forma de organización política que tiene como uno de sus objetivos combatir las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos o personas de la población, prestándoles asistencia y protección”.*

componentes poblacionales, es el perfecto sostenimiento del adecuado nivel de vida, dentro del conocimiento lato de lo que es vida digna, salud integral, vivienda digna, fuentes de trabajo, de producción, servicios públicos básicos<sup>10</sup>, etc., en síntesis el alcance de la dignidad humana<sup>11</sup>.

El carácter social de nuestro Estado de Derecho no es una fórmula retórica o vacía. Por el contrario, la naturaleza social que identifica al ordenamiento jurídico tiene clara expresión en la prevalencia de los derechos fundamentales, en la superación de la crisis del Estado de Derecho como sinónimo de la legalidad abstracta y en la inmediata realización de urgentes tareas sociales, todo lo anterior en desarrollo de los principios de solidaridad y dignidad humana<sup>12</sup>.

Desde este punto de vista cuando una de las piezas, persona natural o jurídica, falta a sus deberes asumidos en el pacto social

de coadyuvancia la financiación de las inversiones del Estado, afecta nada más y nada menos que a todo el proyecto social del Estado en que cohabita.

## **2. PROCEDIMIENTO SANCIONATORIO TRIBUTARIO**

Uno de los elementos preponderantes en la estructura tributaria colombiana es la regulación normativa sancionatoria, a razón de ser el medio coercitivo ante el incumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes, agentes retenedores y responsables, obligaciones por demás conformantes de la espina dorsal de los ingresos y base de datos fiscales de la Nación y el Estado<sup>13</sup>.

No se debe perder de vista que estas obligaciones tienen raigambre constitucional, originadas en el artículo 95 numeral 9 de la carta política<sup>14</sup>, de tal forma que cumplen una función no solo económica de conformación de las arcas

---

10 GÓMEZ, Ob. Cit., Art. 365.

11 Síntesis de las líneas jurisprudenciales acerca del contenido material de la expresión normativa “dignidad humana”. *El referente concreto de la dignidad humana está vinculado con tres ámbitos exclusivos de la persona natural: la autonomía individual (materializada en la posibilidad de elegir un proyecto de vida y de determinarse según esa elección), unas condiciones de vida cualificadas (referidas a las circunstancias materiales necesarias para desarrollar el proyecto de vida) y la intangibilidad del cuerpo y del espíritu (entendida como integridad física y espiritual, presupuesto para la realización del proyecto de vida).*

*Estos tres ámbitos de protección integran, entendidos en su conjunto, el objeto protegido por las normas constitucionales desarrolladas a partir de los enunciados normativos sobre “dignidad”, principalmente el contenido en el artículo 1 (Colombia es un Estado social de derecho, organizado en forma de República unitaria,...fundada en el respeto de la dignidad humana...), y de manera secundaria los contenidos en los artículos 25 (Toda persona tiene derecho a un trabajo en condiciones dignas y justas), 42 (la honra, la dignidad y la intimidad de la familia son inviolables) y 51 (Todos los colombianos tienen derecho a vivienda digna).*

12 Corte Constitucional, Sentencia T-505 de agosto veintiocho (28) de mil novecientos noventa y dos (1992). M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

13 Corte Constitucional, Sentencia C-221 de 1997 de abril veintinueve (29) de mil novecientos noventa y siete (1997), M.P. Alejandro Martínez Caballero. *Nación centralización de la administración fiscal; Estado: descentralización de esta función, incluyendo los entes territoriales y los establecimientos públicos del orden descentralizado*

14 Constitución Política de Colombia, ARTICULO 95. *Toda persona está obligada a cumplir la Constitución y las leyes. Son deberes de la persona y del ciudadano:...*

*9. Contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.”*

públicas y la información necesaria para su recaudo, sino social, si se tiene en cuenta que las inversiones de la Nación y el Estado se erigen con mayor importancia en el acatamiento de la inversión social necesaria para cumplir el mandato del artículo 1º de nuestra constitución, es decir, alcanzar el verdadero Estado social de Derecho<sup>15</sup> con atención a la dignidad humana<sup>16</sup>, Es consecuente que ante la vulneración de este mandato supremo, el infractor deberá ser requerido y sancionado si hay lugar a ello.

Las sanciones tributarias podemos asegurar guardan el mismo linaje que las obligaciones referidas y cumplen una labor estrictamente de mecanismo de presión para respetar el precepto constitucional, de ahí su importancia para la satisfacción de la labor fiscal.

No obstante esta realidad normativa y social, no se puede erigir un sistema sancionatorio bajo la óptica de responsabilidad objetiva, valga aclarar, infracción de la norma resultado sanción, como podría entenderse de la simple lectura del articulado sancionatorio, como por ejemplo cuando se declara extemporáneamente, al tenor de los artículos 641 y 642 del Estatuto Tributario

lo dable será la imposición de la sanción por extemporaneidad, pues el contenido de estas regulaciones no permiten excusa, ha sido la creación jurisprudencial la que ha adicionado el entendimiento que ante la infracción puede existir fuerza mayor o caso fortuito, relevando la percepción de responsabilidad objetiva; y así un sin número de sanciones tributarias instituidas en la codificación del Estatuto tributario, que además pueden dejarse de aplicar ante la inexistencia de un daño real o proporcional al daño.

Pero esta creación de línea jurisprudencial con carácter obligatorio y vinculante era relativamente novedosa en un sistema jurídico que apenas está entendiendo su transición al common law<sup>17</sup>, de tal forma que es desconocida esta visión de la forma de imponer sanciones tributarias por los funcionarios encargados de ello, como por los usuarios, o aún son reacios a aceptar que puede existir nacimiento normativo en la doctrina de las altas cortes, permaneciendo un régimen sancionatorio con tintes de responsabilidad objetiva.

Esta manera de aplicar el derecho desconoce los lineamientos principialísticos de un

---

15 Corte Constitucional, Sentencia T-426 de junio veinticuatro (24) de mil novecientos noventa y dos (1992), M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

16 Corte Constitucional, Sentencia C-228 de abril veintiuno (21) de dos mil nueve (2009), M.P. Jorge Iván Palacio Palacio. Recoge Sentencias de constitucionalidad y Tutela C-695 de 2002, T-881 de 2002, T-572 de 1999, Sentencia T-386 de 2002. En el sentido aquí expresado, la Corte, en sentencia C-239 de mayo veinte (20) de mil novecientos noventa y siete (1997), M.P. Carlos Gaviria Díaz, manifestó: *“La dignidad humana... es en verdad principio fundante del Estado,... que más que derecho en sí mismo, es el presupuesto esencial de la consagración y efectividad del entero sistema de derechos y garantías contemplado en la Constitución”...*

17 Corte Constitucional, Sentencia T-406 de 1992. M.P. Ciro Angarita Barón; Sentencia SU-047 de enero veintinueve (29) de mil novecientos noventa y nueve (1999), M.P. Dr. Carlos Gaviria Díaz y Alejandro Martínez Caballero; Sentencia C- 836 de agosto nueve (9) de dos mil uno (2001), M.P. Rodrigo Escobar Gil; Sentencia T-232 de marzo veintinueve (29) de dos mil siete (2007), M.P. Jaime Córdoba Triviño; Sentencia C-335 de abril dieciséis (16) de dos mil ocho (2008). M.P. Humberto Antonio Sierra Porto; entre otras. El concepto de norma utilizado en este escrito es el que hoy por hoy ha acuñado nuestra Corte Constitucional, a saber: Constitución Política, Ley, el precedente jurisprudencial constitucional y legal, los decretos ley y los restantes pronunciamientos estatales que crean normas para cada renglón u organización estatal. *“...Pérdida de la importancia sacramental del texto legal entendido como emanación de la voluntad popular y mayor preocupación por la justicia material y por el logro de soluciones que consulten la especificidad de los hechos...”*

debido proceso, acorde a la situación fáctica de cada caso; la justicia sobre el entendido que no existe justicia cuando no se escuchan las razones que excusarían una infracción, la equidad<sup>18</sup>, a punto de un sistema punitivo finalista<sup>19</sup> y no causalista<sup>20</sup> y con mayor impacto el desconocimiento del Estado Social de Derecho ajustado

18 Corte Constitucional, Sentencia C-690 de diciembre cinco (5) de mil novecientos noventa y seis (1996), M.P. Alejandro Martínez Caballero. *“Por disposición constitucional, el sistema tributario se encuentra necesariamente ligado a principios de justicia material, por lo que, a pesar de la generalidad e impersonalidad de la ley tributaria, no puede pretender privilegios o castigos desproporcionadamente gravosos para situaciones particularizadas. Entonces, para que una disposición genéricamente equitativa y justa sea conforme con la Constitución, debe señalar circunstancias de aplicación justa y equitativa de la ley tributaria.*

*...El estudio de la responsabilidad del contribuyente en materia tributaria, en cuanto hace referencia al incumplimiento del deber de colaboración con el financiamiento y el gasto público, excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, sin atender la conducta ajena a la culpa del contribuyente, toda vez que lo impone el derecho individual del debido proceso, el principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributarias. El acaecimiento de sucesos que constituyen la fuerza mayor o caso fortuito y que impiden la presentación oportuna de la obligación tributaria en las condiciones exigidas por la ley, no implica condonación de los deberes, ni el perdón estatal del pago de la obligación tributaria. Simplemente la Corte considera que las garantías constitucionales que se derivan del debido proceso administrativo llevan una flexibilidad en el momento de estudiar la sanción. En tales circunstancias, se considera legítima la presentación de declaraciones tributarias por intermedio de agentes oficiosos, o la ausencia de firma del contador público o del revisor fiscal, o la exhibición de la declaración tributaria en forma extemporánea o en el lugar diferente al señalado por la ley, cuando por hechos que configuren caso fortuito o fuerza mayor haya sido imposible al contribuyente la presentación de la declaración tributaria, en los términos de la ley.*

19 El jurista HANS WELZEL dio origen a la teoría de la acción finalista que plantea una sistematización jurídico penal diferente a la ya conocida teoría causalista, en general WELZEL acepta que el delito parte de la acción, que es una conducta voluntaria, pero ésta misma tiene una “finalidad”, es decir persigue un fin.

20 MUÑOZ CONDE, FRANCISCO. *Teoría General del Delito*. Temis. Bogotá. 1990; GALLAS, WILHEIM. *La teoría del delito en su momento actual*. Bosch. Madrid. 1959; MEZGER, EDMUNDO. *Derecho Penal*. 2ª ed. Cárdenas editor y distribuidor, México. 1990; ROXIN, CLAUS. *Problemas Básicos del Derecho Penal*. Reus. Madrid. 1976; WELZEL, HANS. *Derecho Penal Alemán*. 12ª ed. Santiago: Jurídica de Chile, 1987. *Debido a la necesidad de comprender el delito como un todo coherente, surgió toda una sistematización en lo que se refiere a la teoría del delito, fuente de incesantes discusiones que llevaron al nacimiento de la dogmática jurídico penal, la cual se basa en los cuerpos de leyes. El sistema causalista y el sistema finalista son las dos corrientes que han predominado desde fines del siglo XIX hasta la actualidad. No es por demás mencionar que el pertenecer a una o a otra, presupone la aceptación de ciertas premisas fundamentales para cada corriente.*

*El sistema jurídico penal causalista tiene sus orígenes en FRANZ VON LISTZ el cual se concibe la “acción” como el fenómeno causal natural en el delito. LISTZ recoge ideas de las Escuelas Clásicas y Positivista; se avoca al estudio del Código Penal Alemán de 1871, a partir de la definición del mismo Código para el delito que es la acción sancionada por las leyes penales; realiza un estudio sistemático del derecho penal y del delito, partiendo de una base naturalística, causalista, que es el acto o acción humana. La corriente finalista surge de la concepción de los elementos que maneja la corriente causalista, claro está que con enfoques completamente distintos. “La teoría finalista de la acción surgió para superar la teoría causal de la acción, dominante en la ciencia alemana penal desde principios de siglo.”*

*El jurista HANS WELZEL dio origen a la teoría de la acción finalista que plantea una sistematización jurídico penal diferente a la ya conocida teoría causalista, en general WELZEL acepta que el delito parte de la acción, que es una conducta voluntaria, pero ésta misma tiene una “finalidad”, es decir persigue un fin. WELZEL basa su teoría no solamente en lo que respecta a los elementos integradores del delito, sino también en el derecho penal. “La misión del derecho penal consiste en la protección de los valores elementales de conciencia, de carácter ético-social, y sólo por inducción la protección de los bienes jurídico-particulares”.*

*Detrás de cada prohibición, asegura el fundador de la teoría finalista podemos encontrar los deberes éticos sociales y la pena debe dirigirse sólo a la protección de los fundamentales deberes ético sociales como la vida, la libertad, el honor. Hace hincapié en que la punición a conductas que no revistan la gravedad de lesión a elementales deberes da como consecuencia a un Estado represivo. Por el contrario en un Estado democrático la política criminal debe apoyarse en una función ético-social, de tal forma que el presupuesto de la pena debe ser la culpabilidad, no la peligrosidad del mismo, pues al no considerarse así, se coloca al individuo al criterio del juzgador. Es una garantía al individuo que la culpabilidad tenga en su consecuencia punitiva, límites precisos, pues de otra forma queda a merced del poder del Estado.*

a la realidad social, atentando contra la dignidad humana.

Por lo tanto se hace necesario el estudio de mecanismos que propendan por el cambio del escenario sancionatorio tributario, determinándose en un régimen justo, equitativo, igualitario, permeado de verdadera justicia, lo cual se conseguirá con el aporte normativo legislado, la doctrina de las altas cortes y el obedecimiento de la conceptualización de los principios que rigen la materia.

Dentro de este planteamiento de sancionar a quien verdaderamente haya infringido la ley sin excusa alguna, con daño real a la sociedad, a la estructura fiscal y al bien jurídicamente tutelado, surge con fuerza determinante el principio de lesividad, cual catalizador entre la infracción y la sanción, a juicio del daño procurado, siendo esta la razón que conlleva a un estudio puntual y particular de este principio como medio de ponderación, de cualificación y cuantificación, de defensa y formación efectiva de la sanción a imponer.

### **3. LAS OBLIGACIONES FISCALES**

El artículo segundo constitucional, describe los fines esenciales del Estado, reiterando lo apuntado, servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, todo dentro de la institución del Estado Social de Derecho.

En lo inherente al ámbito económico, se dispuso el Título XII del Régimen Económico y de la Hacienda Pública, donde encontramos el articulado referente a la dirección de la economía a cargo del Estado,

el gasto público en la ley de apropiaciones, la distribución del sistema general de participaciones y el mejoramiento de la calidad de vida garantizando el cubrimiento de las necesidades básicas insatisfechas (CP arts. 324, 334, 350, 357, 366) a través de la redistribución llamada dentro de los conceptos de la hacienda pública como personal o dada a las clases menos favorecidas, percibiéndose claramente el deber social de los coasociados y el Estado mismo en una democracia y el abolengo de su obligación solidaria para el perfeccionamiento del Estado social promulgado.

En nuestra sociedad democrática, elemento estructural del estado ya mentado, la definición expresa y previa de cuáles serán las cargas públicas a asumir y los factores para definir montos pecuniarios de su responsabilidad son asuntos inicialmente librados a las instancias de representación y deliberación política pluralista y al debate democrático. Por lo tanto los deberes sociales que en principio nacen de la Constitución se especifican por vía legal, de forma que se impide que por cualquier otra vía, judicial, administrativa o acuerdo de voluntades se expanda sin límites la creación e imposición de cargas públicas, que por lo mismo se convertirán en desmesuradas e inequitativas.

Conforme a estos parámetros será el Estado – con cargo a los recursos tributarios y no tributarios – el llamado a asumir las cargas positivas necesarias para consentir que la persona humana sea revestida con su dignidad y sus derechos fundamentales; sin dejarse librado a su suerte, habida cuenta que la ley en desarrollo del mandato supremo fijara los mecanismos, elementos,

formas de determinación, liquidación y cobro del tributo, para con el asumir las erogaciones pertinentes.

Es primordial entonces la determinación de estrategias, planes y planeación del cómo conseguir el ingreso pertinente para el sostenimiento de este gasto público-inversión social, involucrado en los planes nacionales de desarrollo, de inversión social y los correspondientes presupuestos, en perfecta ilación con el equilibrio económico del Estado.

Una de las fuentes de este ingreso está constituida por los tributos, al tenor del artículo 358 superior, siendo estos un compuesto tripartita, como quiera que se conforma por los impuestos, por las contribuciones especiales y por las tasas<sup>21</sup>, vertientes que hacen posible el funcionamiento estatal en su objetivo social.

Es del caso precisar que el Estado fiscal requiere contar con la información necesaria para así establecer a ciencia cierta a cuánto ascienden las obligaciones tributarias de sus asociados, en qué consisten y los tiempos de su cumplimiento, configurándose obligaciones formales y sustanciales.

De tal forma que se será responsable en el derecho tributario cuando por mandato de la ley se está obligado al cumplimiento de la prestación tributaria<sup>22</sup>. De esta forma el cumplimiento de la prestación tributaria puede ser monetaria o sustancial, o, informativa o formal.

Para efectos de precisar el concepto de la obligación o prestación tributaria es necesario partir de la noción de relación jurídica tributaria.

En tal sentido, el Consejo de Estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, no por lo remoto del mismo es menos aplicable, Expediente 5457 señaló:

*“...la relación jurídico-tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas”.*

Siguiendo la doctrina citada se puede afirmar que las obligaciones tributarias sustancial y formal son una especie del género relación jurídico-tributaria<sup>23</sup>.

La Obligación Tributaria Sustancial se establece en el artículo 1 del Estatuto Tributario, el cual se lee:

*“Origen de la obligación sustancial. La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo”.*

Acorde con esta normativa las características de la obligación tributaria sustancial son: Se origina por la realización del hecho generador del impuesto. Nace de la Ley

---

21 INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO, MARÍN ELIZALDE, MAURICIO, MUÑOZ MARTÍNEZ, GABRIEL, PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO y ZORNOZA PÉREZ, JUAN JOSÉ. *Curso de Derecho Fiscal*, Tomo 1. Universidad Externado de Colombia, Primera Edición. Bogotá. p. 326, 385 y ss.

22 DMS EDICIONES JURÍDICAS. *Diccionario Jurídico*, Publicación sistematizada. 2007.

23 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN. *Concepto unificado de impuesto sobre las ventas del año 2003 numero 1 de junio 19 de 2003*. En: Diario Oficial 45229, 25 de junio de 2003.

y no de los acuerdos de voluntades entre los particulares. La Ley crea un vínculo jurídico en virtud del cual el sujeto activo o acreedor de la obligación queda facultado para exigirle al sujeto pasivo o deudor de la misma el pago de la obligación, sobre una base gravable y una tarifa ajustada a esta. La obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, consistente en cancelar o pagar el tributo. En conclusión, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley, y consiste en el pago al Estado del tributo como consecuencia de la realización del presupuesto generador del mismo.

La Obligación Tributaria Formal comprende prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos<sup>24</sup>, como lo son la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc., en suma suministrar la información total que conlleve a constituir todo el camino económico de los contribuyentes y su consecuente obligación monetaria fiscal.

Ante la develada importancia que la Nación o Estado fiscal cuenta con la información correcta, oportuna y veraz, así como con el pago pertinente de las obligaciones tributarias, es que era ineludible un mecanismo de solución y consecución del cumplimiento de estas obligaciones y deberes bajo el entendido que con esto se estructura la columna vertebral de este ingreso.

Este medio de obtención de la observancia de los deberes y obligaciones fiscales y por ende la preservación del correspondiente ingreso, a falta de su satisfacción voluntaria, llamado a invertirse en la satisfacción de necesidades básicas e innegables para el sostenimiento de la calidad de vida digna de la sociedad Colombiana, no era otro que la implementación del procedimiento sancionatorio, regulado para el evento particular de los impuestos nacionales y territoriales<sup>25</sup>, en el capítulo quinto del Estatuto tributario, artículos 555 a 869, bajo la denominación de procedimiento tributario, dentro del cual encontramos las sanciones tributarias.

Con todo, las sanciones que se procuren en el acatamiento del mandato constitucional y el desarrollo legal, deben ser ajustadas estrictamente a que verdaderamente se den como mecanismo no solo de coerción de cumplimiento de las mismas, sino como medio de castigo de la lesión efectiva del bien jurídico tutelado, cual es la sociedad, su interés solidario de colaboración, la inversión social y el cumplimiento de las finalidades del estado.

---

24 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN. *Concepto unificado de impuestos sobre las ventas número 1 del 1 de junio de 2003*, publicado en diario oficial 45229, de 25 de junio de 2003.

25 CONGRESO DE LA REPUBLICA, *Reforma Tributaria, Ley 788 de 2002*. Art. 59: "Procedimiento tributario territorial. Los departamentos y municipios aplicaran los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados."

Aunado a lo anterior, estos medios de consecución del cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>26</sup>, no solo cumplen una función de exigencia represiva, sino indirectamente como otra fuente de ingreso corriente-tributario, pues como se ha afirmado se origina en el incumplimiento tanto de obligaciones tributarias formales, como sustanciales.

Pero no debe pensarse que el Estado Fiscal por ello se convierte en un ente totalmente sancionador, porque esto desdibujaría el principio de solidaridad, ya que se exigiría el tributo y su castigo más allá de la verdadera necesidad y proporción, es por ello que debemos distinguir cuando una infracción al marco normativo tributario generara la activación del aparato represivo o punitivo del Estado, en su más exaltada concepción como medio de exigencia del deber de colaboración fiscal y de inversión, o cuando esta infracción se constituye en el simple desconocimiento de la norma sin incidencia alguna en el andamiaje social de que hemos hablado o cuando su impacto es reducido y conforme a ello se pueda establecer la verdadera ejecución de una sanción o la ausencia de la misma.

#### **4. LOS PRINCIPIOS, CONCEPTO Y DIFERENCIA CON LOS VALORES Y LAS REGLAS**

Nuestra Corte Constitucional en reiterada jurisprudencia a acogido el concepto que los principios envuelven disposiciones jurídicas de orden genérico con propósitos delimitantes interpretativos, dentro del margen del espíritu que el constituyente

le imprimió a la carta y con objetivos precisos de sus definiciones ser ajustables al presente social del conglomerado, no vistos como aquello que debería en el futuro jurídico conseguirse, sino como lo respetable en el momento histórico de la formación jurídico-político- social.

Este carácter de interpretativo no se debe entender solo y tan solo para la norma ya creada, todo lo contrario en su sentido lato se tiene como fuente de interpretación jurídica para la creación de nuevas normas.

Luego, vistos los principios como elementos reguladores de la creación, modificación o interpretación normativa, podemos asegurar que son normas con alto grado de concreción o significación, que deben ser desarrollados por todo el ordenamiento jurídico y normativo, pues por su mismo carácter general no bastarían para la solución de casos concretos, sin que se afecte su carácter normativo, ya que este esta irrigado en todo el ordenamiento, de tal forma que su concepción tendría alcance sino directo si a través de la regulación legal o decisión judicial.

El principio se tiene entonces como aquella definición genérica de un postulado o termino, de carácter positivo, a razón de su expresa consagración o en la Constitución, o en la Ley, o en el precedente jurisprudencial, que orienta de forma inmediata todo el acople jurídico de un Estado en sus diferentes esferas, creación, modificación, interpretación, sistematización, etc., permitiendo la delimitación interpretativa del quehacer estatal y de los mismos

---

26 INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO y otros. Ob. Cit. p. 493 a 495.

particulares. De la misma forma se debe entender todos aquellos principios que regulan ya sea un campo del derecho o una especialidad en aquellos, con la connotación de su ámbito de ejercicio y su jerarquía normativa.

Al punto la jurisprudencia Constitucional ha dicho:

*“Los principios fundamentales del Estado son una pauta de interpretación ineludible por la simple razón de que son parte de la Constitución misma y están dotados de toda la fuerza normativa que les otorga el artículo cuarto del texto fundamental. Sin embargo, no siempre son suficientes por sí solos para determinar la solución necesaria en un caso concreto. No obstante el hecho de poseer valor normativo, siguen teniendo un carácter general y por lo tanto una textura abierta, lo cual, en ocasiones, limita la eficacia directa de los mismos. En estos casos se trata de un problema relativo a la eficacia más o menos directa de los principios y no a un asunto relacionado con su falta de fuerza normativa.”<sup>27</sup>*

*“No es posible, entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto por la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales”<sup>28</sup>.*

Los valores en su descripción etimológica se conciben como una cualidad que permite ponderar el valor ético o estético de las cosas, por lo que es una cualidad especial

que hace que las cosas sean estimadas en sentido positivo o negativo.

Acorde al desarrollo del vocablo en términos jurídicos, los valores se constituyen en el recuento axiológico, por cuanto emergen de las relaciones sociales históricamente situadas en un espacio social específico, éticamente interpretados e instalados en las instituciones político-sociales, de ahí capaces de influir en el ordenamiento jurídico o normativo, como regulador de todas las acciones del conglomerado social, sin olvidar que surgen de la propia existencia de relaciones sociales y no de seres humanos individuales, se erigen como valor aceptado por la comunidad en que se ofrecen gracias a su predominio en las situaciones históricas.

La articulación normativa de los valores supone la existencia de dispositivos institucionales, Constituyente, legislador, operador del derecho, que dispongan su instalación dentro del marco normativo, como propósitos o metas de consecución futura del Estado formado, al cual debe apuntar el ordenamiento jurídico, y primeramente la Constitución, diferenciándose de los principios, habida cuenta que estos como se explicara exponen un sentido restringido de interpretación, siendo aplicables de forma inmediata, a diferencia de aquellos que deponen el deber ser, el mañana, la finalidad del Estado y sus componentes, deparando un sentido amplio, general, abstracto, pero con carácter normativo, es decir, obedecen a la proyección programática del Estado y la sociedad civil en sus propósitos y metas del Estado para la satisfacción mutua de

---

27 Corte Constitucional, Sentencia C-1287 de diciembre cinco (5) de dos mil uno (2001), M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

28 Corte Constitucional, Sentencia T-406 de 1992, M.P. Ciro Angarita Barón.

necesidades, haciendo posible beber de ellos en una interpretación general del derecho.

Al punto es pertinente citar lo expuesto por la Corte Constitucional definiendo los valores, por ser doctrina recopilatoria de los diferentes significados del término:

*“Los valores representan el catálogo axiológico a partir del cual se deriva el sentido y la finalidad de las demás normas del ordenamiento jurídico pueden tener consagración explícita o no; lo importante es que sobre ellos se construya el fundamento y la finalidad de la organización política”<sup>29</sup>.*

Por último Sobre la distinción entre *reglas* y *principios*, ROBERT ALEXY señala:

*“las reglas son normas que, cuando se cumple el tipo de hecho, ordenan una consecuencia jurídica definitiva, es decir, cuando se cumplen determinadas condiciones, ordenan, prohíben o permiten algo definitivamente o autorizan definitivamente hacer algo. Por lo tanto pueden ser llamadas “mandatos definitivos”. Su forma de aplicación característica es la subsunción. En cambio, los principios son mandatos de optimización. En tanto tales, son normas que ordenan que algo se realice en la mayor medida posible según las posibilidades fácticas y jurídicas. Esto significa que pueden ser realizados en diferente grado y que la medida de su realización depende no solo de las posibilidades fácticas sino también jurídicas. Las posibilidades jurídicas de la realización de un principio están determinadas esencialmente, a más de por las*

*reglas, por los principios opuestos. Esto significa que los principios dependen de y requieren ponderación. La ponderación es la forma característica de la aplicación de principios”<sup>30</sup>.*

Se denota el esquema de la regla a distinción del principio, pues la primera siempre contara con un origen, una causa y una consecuencia, mientras el principio no, ya que no siempre se podrá aplicar directamente al problema, necesitara de la regla para su ajuste al caso concreto.

Así mismo si tenemos en cuenta que estos principios se armonizan a través de las leyes y normas generadas dentro del procedimiento y para el procedimiento, con los diferentes conflictos fiscales y tributarios que depara la sociedad y el Estado o Nación Fiscal, su interpretación idónea incidirá en la solución de los mismos de una forma ajustada a derecho o por el contrario se desdibujara la esencia del proceso, como es la consecución de la disipación de la problemática dentro de los márgenes de la verdad, la lógica, la razón, la equidad, lo justo, la igualdad y en sí de todos los valores y principios que irradian al proceso.

Es en las instancias administrativas o judiciales de solución de este tipo de choques donde verdaderamente se observa la concreción de aquel espíritu de valores y principios integrados en la Constitución, así como el surgimiento de las nuevas formas de interpretación de las normas, fungiendo como fuentes creadoras de derecho, de lógica cuando sus decisiones alcanzan su confirmación ante los organismos de cierre judicial.

29 Corte Constitucional, Sentencia T- 406 de 1992, M.P. Ciro Angarita Barón; reiterado en Sentencia C-1287 de diciembre cinco (5) de dos mil uno (2001), M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra.

30 ROBERT, ALEXY. *El concepto y la validez del derecho*. Gedisa S.A., Barcelona. 1994. p. 75.

En reciente pronunciamiento de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia se clarifico aún más el sentido normativo de los principios, otorgándoles la faceta de derecho sustancial, pronuncio:

*“Las referidas circunstancias, aunadas al conjunto nutrido de fallos en que la Corte desarrollo los principios generales del derecho, dejan ver nítidamente que ellos como parte fundamental del ordenamiento jurídico pueden operar y, de hecho, se han admitido como norma de derecho sustancial cuya violación es susceptible de ser acusada a través del recurso extraordinario de casación”<sup>31</sup>.*

Dentro del tema es claro que existen principios generales del derecho, especiales de una rama del derecho o particulares a una disciplina jurídica, siendo de los primeros aquellas *“normas que sirven para crear, interpretar e integrar todo el ordenamiento o una o varias ramas de él, o una o varias instituciones de esas ramas, o varias normas de esas instituciones”<sup>32</sup>*, como lo serían los enunciados expresamente en la Constitución Política de Colombia, sin ser los únicos.

Tratándose de principios pertenecientes a una rama del derecho contamos con los que dirigen el derecho laboral, penal, comercial, tributario, procesal, etc., y los particulares a una disciplina jurídica los que rigen ejemplo el sistema sancionatorio tributario.<sup>33</sup>

Concluyendo los principios por su carga normativa, interpretativa, de medio de optimización del derecho, conllevan su finalidad de delimitantes de aplicación del derecho al caso concreto o ajuste al mismo, impidiendo el desborde del operador del derecho, infringiendo derechos fundamentales y legales.

## 5. PRINCIPIO DE LESIVIDAD

Se entiende por no lesividad lo que no le haga daño a nadie, no puede ser castigado por la ley. En todo delito debe haber un bien jurídico lesionado.

Con la aparición del pensamiento ilustrado, tal criterio fue relativizado en razón del llamado principio del daño, según el cual el derecho penal *“carece de legitimidad si se castigan conductas que no implican lesiones para personas distintas a uno mismo o que sólo encierran la prevención de una simple inmoralidad”<sup>34</sup>.*

Es un concepto inherente al derecho penal, habida cuenta del desarrollo conceptual que en este campo se ha dado de las teorías del delito y de los hechos que se constituyen como estructurales de la antijuridicidad, que al tenor del artículo 11 de la ley 599 de 2000, Código Penal Colombiano, se describe como *“Para que una conducta típica sea punible se requiere que lesione o ponga efectivamente en peligro, sin justa causa, el bien jurídicamente tutelado por la ley penal”.*

---

31 Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, Proceso 2003-00164 de octubre siete (7) de dos mil nueve (2009), M.P. Dr. Edgardo Villamil Portilla.

32 VALENCIA RESTREPO, HERNÁN. *Nomoarquica, Principialística Jurídica o Los Principios Generales del Derecho*. Temis. Santa fe de Bogotá. 1993. p. 223.

33 RAMÍREZ G, JOSÉ FERNANDO. *Principios Constitucionales del Derecho Procesal*. Señal, Medellín. 1999. p. 28.

34 Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Penal, Radicación 31362 de 13 de mayo de 2009.

Lo que significa que para que una conducta sea castigable, sancionable debe efectivamente, y no solo formalmente, lesionar, dañar o poner en peligro el bien que la norma previamente a tutelado o protegido, la expresión efectivamente es sinónimo de real, verdadero, cierto, seguro y es lo contrario de imaginario, ilusorio, incierto, endeble inconsistente que son características de la presunción, cuyos equivalentes son: supuesto, probable, presumible e hipotético, entre otros.

En virtud de la teoría de la lesión a los bienes jurídicos fundamentales, entendidos -según establece Zaffaroni- como la relación de disponibilidad de una persona con un objeto, y en la medida que el sujeto puede disponer de su derecho individual, el consentimiento de los individuos tiene un rol preponderante a la hora de definir qué conductas se consideran lesivas; pues, si el consentimiento es manifestado libremente no se produciría ninguna lesión a un bien jurídico protegido, sería una irracionalidad pretender prohibir lo que no lesiona a nadie. En consecuencia, si existe consentimiento de la “víctima”, el Estado no se puede arrogar el derecho de proteger al hombre mediante actitudes paternalistas, que lesionen el derecho de éste a la determinación de su propio modelo de vida, afectando el principio de reserva, ya que la conducta no produce una lesión a un bien jurídico.

Pero un límite a esta definición de conductas consentidas es el interés general, que primara sobre el particular, a punto del acuerdo general de la sociedad civil estipulado en su marco normativo, enervando que se regularan aquellas

conductas humanas que sean socialmente relevantes. Por tanto, han de ser acciones que tengan un impacto social, que no se circunscriban únicamente a la esfera privada.

De esta forma la lesividad como fuente de sanción limita la arbitrariedad del poder punitivo y del operador jurídico, consistente en declarar la prohibición de establecer penas o sanciones que no tengan su fundamento en la existencia de un bien jurídico afectado, huelga decir, no existirá sanción por motivos netamente morales o religiosos, debe existir un daño al bien jurídicamente tutelado o que lo ponga en peligro, esto es, si afecta materialmente a otro individuo o implica una dañosidad social, que trascienda ese conflicto víctima/victimario y su propio daño, provocando también un daño a la comunidad.

Esto es lo que se conoce como “principio de lesividad” y que es expuesto por FERRAJOLI con el aforismo *nulla poena, nullum crimen, nulla lex poenali sine iniuria*. Esa necesidad de dañar a un tercero será el denominador de la cultura penal formada desde Hobbes, Puffendorf y Locke, hasta Beccaria, Hommel, Bentham, Pagano y Romagnosi<sup>35</sup>.

Para concretar es lo que se denomina la antijuridicidad material, que significa que la lesión sea efectiva o ponga realmente en peligro el bien jurídicamente protegido, persiguiendo el legislador colombiano un sistema penal garantista, que no penalice conductas simplemente amorales.

Afirma FERRAJOLI acerca del principio de lesividad:

---

35 FERRAJOLI, LUIGI, *Derecho y Razón*, Editorial Trotta, 1997, Pág.464.

*“Pero el principio de lesividad impone a la ciencia y a la práctica jurídica precisamente la carga de tal demostración. La necesaria lesividad del resultado, cualquiera que sea la concepción que de ella tengamos, condiciona toda justificación utilitarista del derecho penal como instrumento de tutela y constituye su principal límite axiológico externo.”*

En sintonía ROXIN:

*“El derecho penal está regido, dada la importancia de sus reacciones, por el “ principio regulador de la insignificancia” (Roxin), o, dicho al revés, por el criterio rector de la relevancia social de las conductas que reprime, de los bienes que tutela y de los valores que impone, de suerte que no se expide para sancionar beneficios, inocuidades ni bagatelas. Un tal principio –citando a Roxin\_”permite en la mayoría de los tipos excluir desde un principio daños de poca importancia “, que como tales (al igual que la ausencia de daño) no sobrepasan el umbral de la criminalidad <sup>36</sup>”.*

La Corte Constitucional, sobre el principio de la antijuridicidad dice lo siguiente en sentencia C – 118 de 1996:

*“ Sin necesidad elevar el principio de antijuridicidad (Código Penal, art. 4) al rango de principio supralegal, bien puede afirmarse que éste tiene su corolario constitucional en el principio de proporcionalidad o ‘prohibición de exceso’, deducido jurisprudencialmente de los artículos 1º (Estado social de derecho, principio*

*de dignidad humana), 2º (principio de efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución), 5º (reconocimiento de los derechos inalienables de la persona), 6º (responsabilidad por extralimitación de las funciones públicas), 11 (prohibición de la pena de muerte), 12 (prohibición de tratos o penas crueles, inhumanos o degradantes), 13 (principio de igualdad) y 214 de la Constitución (proporcionalidad de las medidas excepcionales).*

*“El Estado Social de derecho, donde la dignidad humana ocupa un lugar de primer orden, sustrae del amplio margen de libertad legislativa para la configuración del ordenamiento penal, la facultad de fijar cualquier pena con independencia de la gravedad del hecho punible y su incidencia sobre los bienes jurídicos tutelados. El Constituyente erigió los derechos fundamentales en límites sustantivos del poder punitivo del Estado, racionalizando su ejercicio. Sólo la utilización medida, justa y ponderada de la coerción estatal, destinada a proteger los derechos y libertades, es compatible con los valores y fines del ordenamiento”.*

*“Sólo la protección de bienes jurídicos realmente amenazados justifica la restricción de otros derechos y libertades, cuya protección igualmente ordena la Constitución. Por otra parte, la aplicación de la pena consagrada*

---

36 Principio de la Antijuridicidad Material, Edición de la Escuela Judicial Rodrigo Lara Bonilla. Imprenta Nacional, 1991, Pág.73.)

*en la ley debe hacerse de acuerdo con el grado de culpabilidad del sujeto. El juicio de proporcionalidad es, por lo tanto, necesariamente individual y el castigo impuesto debe guardar simetría con el comportamiento y la culpabilidad del sujeto al que se imputa (C-591 de 1993).”*

## **6. LESIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA**

Ante la develada obligación solidaria de todo el conglomerado social colombiano de colaborar con los gastos e inversión social del estado, su desobediencia impactara en el perjuicio de un bien jurídicamente protegido dado en la sociedad, el interés general de contribución<sup>37</sup> e inversión social<sup>38</sup>, desde la misma institucionalidad de la Constitución Política, haciendo perfectamente procedente que se asegure que las infracciones a los mandatos tributarios comporten sanciones punitivas, con el matiz propio del derecho tributario, pero a las que se llegara innegablemente previo análisis de la tipicidad, antijuridicidad y culpabilidad de la conducta.

Ahora bien la conceptualización y derroteros de este principio dados en ámbito penal son perfectamente aplicables en escenario tributario, a razón de la semejanza de los intereses que protegen, cual máxima expresión es la sociedad misma, así mismo lo expreso la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998, a saber:

*“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”.*

Al igual es dable la sincronía de los elementos del hecho punible en el teatro tributario, la tipicidad, conformada por sus elementos objetivo y subjetivo, lo primero consistente en que el comportamiento este regulado en la ley, con la descripción del hecho generador de la sanción, el sujeto activo y pasivo de la misma y la correspondiente tasación<sup>39</sup>, lo segundo que el infractor haya actuado con intención (dolo, hacer ver costos inexistentes) o culposamente (dejar de declarar en la fecha estipulada).

---

37 GOMEZ, Ob. Cit., art. 95 numeral 9.

38 Corte Constitucional, Sentencia C-214 de abril veintiocho (28) de mil novecientos noventa y cuatro (1994), M.P. Antonio Barrera Carbonell. Contrario a la tesis doctrinal de la Corte Constitucional que considera las sanciones tributarias como sanciones de autoprotección.

39 Corte Constitucional, Sentencia C-597 de noviembre seis (6) de mil novecientos noventa y seis (1996), M.P. Alejandro Martínez Caballero.

La antijuridicidad consiste en la constatación de que la conducta típica (antinormativa) no está permitida por ninguna causa de justificación (precepto permisivo) en ninguna parte del ordenamiento jurídico (derecho penal, civil, comercial, tributario etc.).

Es decir como expresa FONTAN BALESTRA, la antijuridicidad es el resultado de un juicio en cuya virtud se afirma el desvalor y substancial de una conducta humana, confrontándola con el ordenamiento jurídico en su totalidad; incluyendo los principios generales del derecho. La antijuridicidad es el resultado de un juicio en cuya virtud afirmamos la injusticia de una acción concreta.

Según VON LISZT “*El acto es formalmente contrario al derecho, en tanto que es trasgresión de una norma establecida por el Estado, de un mandato o de una prohibición del orden jurídico*”, “*el acto es materialmente antijurídico en cuanto significa una conducta contraria a la sociedad (antisocial), causando un daño efectivo al interés jurídicamente tutelado*”.

La culpabilidad<sup>40</sup> desciende al análisis de los estados de garante del infractor, de su imputabilidad y factores de ausencia de responsabilidad, según sea el caso o escenario jurídico en que se ubique, de la conciencia de la ilicitud o posibilidad de comprender lo injusto del acto concreto y de tener la posibilidad de autodeterminarse conforme al Derecho en el caso concreto. La

imputabilidad es la capacidad de conocer lo injusto del actuar, así como de reconocer la posibilidad de actuar de otra manera.

El problema de la culpabilidad es central en el Derecho punitivo, por cuanto determina finalmente la posibilidad de ejercicio del *ius puniendi*.

Muy a pesar de este esquema deductivo del marco constitucional<sup>41</sup>, la norma sancionadora tributaria nos mostraba un panorama distinto, se limitaba la infracción administrativa fiscal a la simple coincidencia fáctica-normativa de manera objetiva, siendo irrelevante si concurría una culpa subjetiva<sup>42</sup>, confundiendo los conceptos de infracción y sanción o si existía daño.

La correcta interpretación del legislador al marco constitucional redundaría en un sistema sancionatorio justo y aplicado a los principios que rigen el aparato punitivo del Estado, pero esta concepción ideológica no se plasmó en la creación legal tributaria, hasta la aparición de la ley 1607 de 2012, diferenciando que es infracción de lo que es sanción y cuando la una conduce a la otra, para así apreciar la forma correcta en que debe darse la punición tributaria en respeto estricto de los principios que nos instan.

La infracción tributaria se define como la violación del ordenamiento jurídico por una persona determinada o indeterminada, mediante un acto u omisión, tipicidad, la cual puede o no poner en riesgo o lesionar el bien jurídico tutelado, antijuridicidad.

---

40 Ibid.

41 Corte Constitucional, Sentencia T- 011 de 1992, C-690 de 1996, C-160 de 1998, C-054 y C-674 de 1999, C- 637 de 2000, C-506 y C-616 de 2002 y C-231 de 2003.

42 INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO y otros. Op. Cit. p. 675.

*“El término “infracción tributaria” 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). Son obligaciones accesorias o secundarias a la de carácter sustancial, y pueden consistir en obligaciones de dar, hacer o no hacer”<sup>43</sup>.*

Acorde a lo anterior, puede acontecer la infracción de la norma tributaria pero esta solo conllevar formalmente la contradicción típica y en ningún caso causar la lesión o puesta en peligro del bien jurídicamente tutelado, como cuando se omite remitir la información requerida por la administración fiscal, la cual ya por otro medio obraba en los archivos de la peticionaria, esto impediría el argumento de daño a falta de la documentación estructurante de una imposición fiscal, toda vez que ya se tenía.

Así las cosas se hablarán en sentido estricto del precepto de sanción cuando exista la necesidad de penar la infracción acaecida por verdadera afectación del bien jurídicamente protegido.

Como se ha sostenido esta noción no era dable en el precepto legal, mas si en el constitucional, por tanto había sido la jurisprudencia de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado la encargada de ajustar esta conceptualización, entre otras en sentencias C-597 de 1996, C-690 de

1996 y toda la línea jurisprudencia de lo contencioso administrativo en materia de la sanción de inexactitud reglada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

En sentido lógico de la argumentación de infracción y sanción tributaria, esta última será la implementada por el legislador con el objetivo de intimidar al colectivo social para disuadir a los potenciales infractores de llevar a cabo las conductas ilícitas<sup>44</sup>, además que cumple una función de prevención y castigo.

Superada la prevención, no acatada, una vez cotejada la infracción tributaria, la finalidad de esta, la afectación del bien jurídicamente tutelado y la culpabilidad del infractor, quedara al funcionario administrativo o judicial imponer la respectiva sanción a manera de correctivo y no solo bajo una visión de resarcimiento.

Las sanciones tributarias por la misma creación equivoca de percibir las como un solo instituto con la infracción han permitido equivocadamente su atención como elementos únicos para la consecución de la reparación pecuniaria, pero su objetivo va más allá, como lo es el de penar verdaderamente la intención de daño o la culpa del infractor, bajo derroteros humanísticos.

Como lo ha señalado la jurisprudencia, el derecho sancionador es una disciplina compleja que recubre diferentes regímenes sancionatorios con características específicas, pero sometidos todos a unos principios de configuración claros destinados a proteger las garantías constitucionales ligadas al debido proceso<sup>45</sup>.

---

43 Corte Constitucional, Sentencia C-160 de abril veintinueve (29) de mil novecientos noventa y ocho (1998), M.P. Carmen Isaza de Gómez.

44 ZORNOZA, Ob. Cit. p. 729.

45 Corte Constitucional, Sentencia C-233 de abril cuatro (4) de dos mil dos (2002), M.P. Álvaro Tafur Galvis.

El debido proceso en materia tributaria sancionatoria no puede ser otro que el ligarse la estructuración de la sanción a reglas claras de procedimiento de regulación, decantación, ponderación y determinación de la sanción, permitiendo en todo su desarrollo la legítima y debida defensa del infractor, alejando este procedimiento de la sencilla pena resultante de una responsabilidad objetiva; espíritu que se echaba de menos en el sistema colombiano.

Otra visión se deberá adoptar con la expedición de la ley 1607 de diciembre 2012, reforma tributaria, pues esta por fin permite que con carácter vinculante absoluto y sin discusión alguna, que los principios establecidos en su artículo 197 se tengan en cuenta en todo el procedimiento, determinación y liquidación de sanciones, en este precepto entre otros principios encontramos en su numeral 2° el de lesividad, describiéndolo:

*“Artículo 197°, Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:*

*2. LESIVIDAD. La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.*

Acorde a esta descripción es deber, obligación de la administración fiscal que se ausculte el daño, la lesividad efectiva y material de la conducta u omisión tributaria para poder imponer cualquier sanción tributaria, puesto que si bien es cierto, como supra se indicara, la jurisprudencia constitucional y ordinaria ya lo habían indicado para algunas sanciones, también

lo era que este precedente se desconocía flagrantemente para las restantes sanciones descritas en la codificación tributaria.

Es plausible con gran algarabía esta nueva descripción legal, pues nos dejara ver un sistema sancionatorio realmente garantista, en el cual se exige ahora la verdadera ponderación entre la infracción, daño y sanción, acompañada de la proporcionalidad debida, necesaria, idónea y estrictamente proporcional al daño infringido, permitiendo de paso el estudio de los demás elementos de que acompañan la lesividad, como es la tipicidad y culpabilidad, las cuales tímidamente han sido descritas por las altas cortes en materia tributaria con apelativos distintos, pero que apuntaban a ello, como cuando frente a la sanción de extemporaneidad, artículo 641, se indicaba que existían causales de no sancionabilidad, como la fuerza mayor y el caso fortuito.

Deducible es que nos enfrentamos a un nuevo y humanizado derecho sancionatorio tributario, circunscrito a los principios, no solo los enlistados en el precitado artículo 197 de la ley 1607 de 2012, sino como se dejó visto a todos y cada uno de los normados en la constitución, la ley y la jurisprudencia con carácter de precedente constitucional u ordinario, so pena de conculcar derechos sustantivos, de ahí que el numeral 9° del mentado artículo 197 de aquella ley amplié el rango de aplicabilidad de los principios, al decir:

*APLICACIÓN DE PRINCIPIOS E INTEGRACIÓN NORMATIVA. En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley*

## 7. CONCLUSIONES

El recaudo de tributos conserva una función constitucional, cual es permitir cumplir los planes estatales de inversión social y consumir así el fin común del pueblo colombiano, la consecución del mejoramiento de la calidad de vida de todo el conglomerado social, dentro de la significación extendida de dignidad humana.

El incumplimiento del deber constitucional de contribuir con los gastos de inversión del Estado, desencadena en el ejercicio del poder coercitivo del Estado Fiscal, a través del proceso sancionatorio tributario.

El poder sancionador del Estado Fiscal no puede ser ilimitado y sobre bases de responsabilidad objetiva, debe estar precedido de la aplicación supra legal de los principios reguladores de esta misión y del debido proceso, como fuentes de optimización del derecho y de delimitadores.

El principio de lesividad o antijuridicidad material es perfectamente graduable en contexto tributario a cuenta del deber del aparato fiscal de demostrar que el contribuyente, responsable o agente retenedor efectivamente causó daño al bien jurídicamente tutelado, consistente en el interés superior de todo el aglutinado social de contribución e inversión social, dejando atrás la apreciación de ser un sistema de responsabilidad de antijuridicidad formal, dando vida en estricto acatamiento del espíritu de nuestra constitución a un sistema sancionador garantista.

El principio de lesividad ya no solo es normado en materia fiscal o tributaria por

el precedente constitucional u ordinario, sino que ahora alcanza el nivel de principio legal, compaginado con todos y aquellos principios constitucionales, legales o normados en el precedente, que guarden relación con su esencia, conllevando que su desconocimiento no solo vulnera el mandato constitucional, sino legal y por ende derechos de tinte sustancial.

## 8. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

BERNAL PULIDO, CARLOS. Traducción *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*, ROBERT ALEXANDER. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2003. p. 95 a 103.

\_\_\_\_\_. *El Derecho de los Derechos*. 1ª ed. Universidad Externado de Colombia. Bogotá. 2005. p. 67, 75, 81, 82 y 225

EINSTEIN, ALBERT, Por que socialismo. *Monthly Review*. Nueva Cork. 1949.

FERRAJOLI, LUIGI. *Derecho y Razón*. Editorial Trotta. 1997. p 464.

GÓMEZ SIERRA, FRANCISCO. *Constitución Política de Colombia*. Leyer. Bogotá. 2010. Arts 95, 241, 365.

INSIGNARES GÓMEZ, ROBERTO; MARÍN ELIZALDE, MAURICIO; MUÑOZ MARTÍNEZ, GABRIEL; PIZA RODRÍGUEZ, JULIO ROBERTO y ZORNOZA PÉREZ, JUAN JOSÉ. *Curso de Derecho Fiscal*. Tomo 1. Universidad Externado de Colombia, primera edición. Bogotá. p. 326, 385 435, 464, 493 – 495, 675, 729 y 731.

MUÑOZ CONDE, FRANCISCO. *Teoría General del Delito*. Temis. Bogotá. 1990.

RAMÍREZ G, JOSÉ FERNANDO. *Principios Constitucionales del Derecho Procesal*. Señal Editora. Medellín. 1999. p. 28, 110 y 111.