

**Eficiencia de la aplicación del principio de proporcionalidad de los
derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador
colombiano.**

Saúl Camilo Guzmán Lozano.

Abril 2017.

Universidad Santo Tomas de Aquino.

Facultad de Derecho.

Maestría en Derecho Público.

*A quienes son constante fuente de inspiración y admiración; mis padres,
A quien siempre en horas inciertas ha estado allí, mi hermano
A quien es la luz de cada amanecer y dueña del futuro, Carolina*

Tabla de Contenidos

Introducción e información general.....	4
Capítulo 1	23
Prolegómeno del análisis económico del derecho.	23
1.1 Nociones generales del análisis económico del derecho aed.	23
1.2. Racionalidad y eficiencia.	25
1.3. Costos de transacción y teorema de coase	32
Capítulo 2	42
Derecho tributario sancionador y constitucionalización del derecho administrativo.....	42
2.1. Caracteres generales de la escuela clásica del derecho tributario sancionador y Régimen sancionatorio tributario.	43
2.2. Valoración actual de la presunción de inocencia.	51
2.3 Constitucionalización del derecho administrativo especial (Derecho Tributario Sancionador).	58
2.3.1 Generalidades.....	58
2.3.2 El derecho colombiano está constitucionalizado?.....	64
2.4. Presunción de inocencia y responsabilidad subjetiva.....	68
Capítulo 3 Tratamiento de los derechos fundamentales mediante el principio de proporcionalidad.	78
3.1. Test de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia.	83
3.2. Seguridad jurídica y proporcionalidad.	97
3.3. Eficiencia y equidad.....	100
Capítulo 4 Análisis económico del derecho tributario sancionador.	108
4.1. Aplicación del análisis económico del derecho a las sanciones tributarias.....	108
4.2. Eficiencia en el ejercicio de la sanción por inexactitud para lograr el objetivo de la misma.	112
Conclusiones.....	119
Bibliografía.....	142

Introducción e información general

Con la pretensión de estructurar en debida forma este primer acápite nos permitimos indicar que iniciaremos la introducción con la descripción y planteamiento del problema, la justificación del tema de investigación, la hipótesis, los objetivos planteados y por supuesto el marco teórico.

Bajo la actual concepción del derecho tributario sancionador en Colombia existe un marcado formalismo atado a una noción de una responsabilidad “objetiva” en la comisión de los llamados “delitos fiscales”;

Desde el mismo inicio de la existencia del régimen tributario sancionador ha sido una normal y aceptada consecuencia ineludible la simple y elemental desatención de un deber legal o satisfacción de una obligación sustancial

Tal entendimiento del régimen tributario sancionador colombiano no permite consideraciones de tipo subjetivo en la actuación del contribuyente. A la par de lo anterior, vía jurisprudencial se han hecho evidentes consideraciones subjetivas al derecho tributario sancionador lo que, en principio, permitiría matizar las sanciones imponibles. Igualmente, solo en contadas, casi exóticas, situaciones la administración tributaria estudia circunstancias subjetivas que gravitan alrededor del ilícito fiscal, sin que ello

implique necesariamente una exoneración de las sanciones que suceden a la inobservancia de los deberes y obligaciones tributarias.

Como tradición inveterada la administración ha encontrado sustento en su actuación, obviamente, en el marco legal aplicable y vigente y adicionalmente en la denotada y establecida doctrina jurisprudencial fijada por el Consejo de Estado en las últimas décadas, en cual deja ver como principio sancionatorio tributario que la responsabilidad en esta materia se satisface en la simple violación de la ley, en otras palabras en la mera tipicidad de la conducta sancionable, descartando consideraciones sobre la antijuridicidad de la conducta y culpabilidad del infractor.

De presente lo anterior, resulta oportuno indicar que producto del devenir histórico de lo sucedido durante el Siglo XIX en los nacientes estados nacionales europeos, la tradición jurídica colombiana encuentra sus raíces en la teoría jurídica francesa de la Revolución y de la posrevolución; la cual confiaba profundamente en el lenguaje normativo para transmitir reglas claras, precisas y sistemáticamente ordenadas en forma de Código que debían ser obedecidas por los ciudadanos, funcionarios y jueces (LOPEZ 2012).

El objetivo político en ese momento era claramente entronizar a la ley como forma de coordinación del comportamiento social, buscando estabilidad y previsibilidad; consagrando todos los casos de manera casuística en un cuerpo normativo optando por un denominado “formalismo” en el cual se atenúa el papel de la interpretación del derecho, pues al estar todo el compendio normativo escrito no existía

la necesidad de avanzar en temas hermenéuticos de ponderación o análisis del derecho mismo, al entender presumir que los enunciados normativos son claros y transparentes.

Vale indicar entonces que el denominado Código Civil francés del siglo XIX tenía una eminente actitud clásica, vista como la conciencia más antigua del derecho contemporáneo, tal cuerpo normativo fue adoptado a las realidades sociales, políticas y religiosas de la mano del Código de Bello, tal incorporación implicó la recepción de una ciencia y una metodología propia del derecho privado, tal incorporación del cuerpo normativo descrito fue conocido como la Escuela de la Exegesis lo que constituyó una tradición en métodos jurídicos locales. (LOPEZ MEDINA , 2008)

Claramente en los finales del siglo XIX se advirtió la necesidad que las codificaciones tuvieran un margen de interpretación, pues el denominado positivismo era objeto de críticas por cuanto se incurrieron en errores y simplificaciones en los cuales el denominado legalismo era culpable (LOPEZ 2012).

El análisis jurídico denominado clásico mostraba muestras de insuficiencia frente a situaciones que ameritaban ser abordadas por el derecho contemporáneo, por lo que se vio la necesidad de ajustar la teoría del derecho dominante a las nuevas realidades sociales, tales necesidades se vieron mitigadas con una nueva concepción más moderna, positivista, progresista y secular y por supuesto más liberal, que en términos de López Medina, generó un trasplante teórico que permitió estructurar una teoría de métodos interpretativos aplicables cuando exista un vacío legal; es decir, de manera subsidiaria a la voluntad del legislador. Situación está que se positivizó en el Código Civil Colombiano al señalar “cuando la ley es clara no le es dado al interprete interpretar”.

Bajo esta cultura jurídica, se diseñaron y estructuraron las leyes colombianas, dentro de las cuales no existe excepción con las normas tributarias sancionatorias. En Colombia desde de las década de los 30 se consagró de manera legal el deber de contribuir, basando la relación jurídico tributaria en límites como capacidad contributiva, equidad y progresividad, iniciándose a dejar de lado el carácter por antonomasia propio del derecho tributario referido a crear las relaciones tributarias bajo el axioma del poder supremo de imperio, casi partiendo de un carácter monárquico estatal.

Paralelamente a ello, continuaba vigente el denominado “poder de imperio” con el cual se imponía la actividad sancionatoria del Estado, el cual entendía el deber de contribuir como un elemento de dominación a los ciudadanos que justificaba la coacción, como mecanismo para exigir el pago de los tributos fundamentándose en el denominado poder de policía.

Ante las constantes críticas de considerar elementos propios del derecho penal al derecho sancionatorio tributario, tratadistas como GOLDSMITH y MAYER, desarrollaron la concepción administrativista del régimen tributario sancionatorio, al entender que el derecho tributario era un medio de generación de bienestar social que se encargaba de dar órdenes de la administración en desarrollo del poder de imperio que se coaccionaba bajo el poder de policía (CAHN - SPEYER WELLS, 2011).

Bajo esta concepción administrativista fueron construidas las normas del derecho tributario sancionador colombiano, reglas que han permanecido de alguna manera invariable entronizando la postura de corte autoritario vigente hasta la segunda guerra mundial.

Es entonces y como quedó expresado actualmente el derecho tributario sancionador parte de un formalismo que entiende que la comisión de infracciones tributarias comportan únicamente la existencia de lo que se ha denominado responsabilidad objetiva condición que, como se verá más adelante, no permite interpretaciones en el ámbito de la culpabilidad del sujeto en el ejercicio de la potestad sancionadora tributaria.

La constante jurisprudencia del Consejo de Estado en los últimos años resuelve los problemas jurídicos relativos a sanciones tributarias bajo premisas de la responsabilidad objetiva reivindicando unos poderes de policía dentro de la concepción administrativista precedentemente referida.

Tal proceder es una consecuencia obvia de una cultura formalista arraigada inveteradamente en la administración y en el Consejo de Estado (con algunos matices), expresada en la redacción a veces draconiana del Estatuto Tributario, tan es así que de una lectura desprevenida de tales normas es dable concluir que la responsabilidad tributaria en Colombia no está basada en criterios de culpabilidad ni antijuridicidad, pues la redacción de las infracciones fiscales son una descripción de la conducta sancionable sin exigir o permitir un examen de culpabilidad al ciudadano investigado.

No obstante toda la tradición y cosmología descrita en líneas precedentes resulta necesario darle paso a una segunda concepción del derecho tributario sancionador bajo consideraciones de índole nomoárquicas de los principios constitucionales.

Hoy día ningún ciudadano negaría el deber de colaboración de las cargas públicas, sin embargo la solidaridad en las cargas públicas no podría llegar al extremo de

eliminar el ejercicio de los derechos fundamentales y de la aplicación de los principios directamente relacionados con la dignidad humana.

Es justamente en esas discusiones donde la Corte Constitucional conforme a lo dispuesto por la Constitución de 1991, ha tenido a bien entender que “el constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones a las actuaciones administrativas sancionatorias” cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos entre ellos, la proscripción de toda responsabilidad objetiva” (CORTE CONSTITUCIONAL T-145 DE 1993).

Por lo que surge la inquietud si tales interpretación de índole formalista no deben quedar revaluadas ante el fenómeno de la constitucionalización del derecho, a lo que vale decir que la inclusión de los principios constitucionales en el régimen tributario sancionador ha sido timorata y claramente restringida, pues si bien la Corte Constitucional ha tenido a bien indicar que la responsabilidad es subjetiva no ha fijado claramente una doctrina constitucional que delimite o estatuya los principios y la síntesis de tal afirmación.

Además de lo anterior, los esporádicos pronunciamientos jurisprudenciales no son recibidos por la administración, en parte por desconocimiento en parte por carecer de mecanismos o herramientas que permitan hacer un test de culpabilidad en la conducta del infractor.

Hay entonces quienes afirman que el derecho colombiano ha quedado en un estado anacrónico en materia de derecho tributario sancionador, al entender que a partir de la Constitución de 1991, el ordenamiento jurídico en su totalidad ha sido permeado por las denominadas corrientes neoconstitucionalistas (BRAVO ARTEAGA, 2012)

Es así como constituciones modernas, dentro de las que se cuenta la Constitución Colombiana de 1991, se encargaron de consagrar unos principios mínimos de imposición de sanciones o penas aplicables a juicios sancionatorios que terminan por definir la discusiones entre la aplicación de los derechos fundamentales al campo del régimen tributario sancionatorio.

En esencia bajo el marco de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución para el derecho tributario sancionador deben existir los principios de legalidad, tipicidad, favorabilidad, presunción de inocencia, debido proceso y culpabilidad, esta última entendida como una afirmación de la responsabilidad subjetiva.

Existe entonces un núcleo duro de interpretación del sistema tributario sancionatorio justificado por el carácter ejemplarizante de las sanciones altas imponibles sin mayor posibilidad de atenuación o supresión, partiendo de la imposición de un precio alto a quienes opten por desconocer la obligación y deber tributario. Y por otro lado existe una creciente interpretación constitucional de los derechos fundamentales; que basados en el estado social de derecho, y los principios de dignidad humana e igualdad propenden por una mitigación del régimen tributario sancionatorio, atenuando el precio fijado para el incumplimiento de las obligaciones tributarias y quizás comprometiendo la eficiencia del régimen sancionatorio colombiano.

Se ha considerado entonces que la proporcionalidad de la sanción está calificada por el monto de la infracción; y que el mismo legislador tributario no consideró, hasta la Ley 1607, causal alguna que le permitiera al operador jurídico ejercer la potestad sancionatoria con algunos límites de índole constitucional. Como una de las fortalezas de eficiencia de la “escuela clásica” es entender que la existencia de una llamada “responsabilidad objetiva” en la potestad sancionatoria tributaria genera un efecto disuasivo y ejemplarizante en el contribuyente omiso o inexacto.

A la par de lo anterior, y como quedó anotado anteriormente se han registrado en Colombia síntomas de una denominada “constitucionalización del derecho tributario”; al incluir, vía jurisprudencial, causales excluyentes de responsabilidad para el contribuyente en algunos casos, y la necesidad de determinar la lesividad de la actuación del contribuyente en otros.

En su momento el legislador en la Ley 1607 de 2012 incluyó algunos principios que orientaran la actividad sancionatoria tributaria, no obstante no dispuso un momento procesal o herramientas que permitieran aplicar tales principios, es decir la norma tenía consideraciones notablemente deseables pero no era razonable a la realidades procesales que se viven en la gestión tributaria tanto administrativa como judicial.

No obstante lo anterior, en la Ley 1819 de 2016, tal disposición fue derogada y fue reemplazada por condiciones sancionatorias que dejan la situación en el mismo punto de partida, bajo tímidas y muy particulares consideraciones.

Vale decir que únicamente hasta el año 2012 el legislador tuvo a bien señalar en la Ley 1607 algunos principios predicables del derecho tributario sancionador; sin

embargo, en la práctica no hay herramientas eficientes y eficaces para la aplicación de los mismos principios sancionatorios; sin mencionar que la inclusión de semejante disposición en el cuerpo normativo mencionado no guarda ninguna coherencia y por el contrario resulta en el texto legal como un injerto que algunos han calificado como absoluto ajeno y extraño a la dogmática tributaria Colombiana.

Así mismo conviene indicar que el Derecho Tributario Sancionador se ha fundado sobre la consideración de la existencia de un formalismo que únicamente consulta la comisión de la conducta sancionable por parte del contribuyente lo cual inhibe consideraciones sobre la culpabilidad, lesividad, antijuridicidad. Limitándose la aplicación de los derechos fundamentales a la estricta observancia de las formalidades y ritualidades propias del procedimiento tributario de determinación, discusión y cobro.

Desde los últimos 20 años se han registrados episódicos sucesos de la aplicación de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador, sobre todo vía jurisprudencial, permitiendo matizar la imposición de sanciones.

Existen entonces dos corrientes en materia de derecho tributario sancionador; por un lado, una propende por la aplicación de un formalismo en la imposición de sanciones que no considera elementos de culpabilidad o antijuridicidad y otra referida a la aplicación de los derechos fundamentales contenidos en la Constitución. Tal dicotomía no ha abarcado discusiones sobre los efectos que implicaría incluir en el ejercicio de la potestad sancionatoria tributaria la presunción de inocencia descrita.

Como se evidenció líneas arriba, existe pues una tensión entre quienes consideran que debe sostenerse la clásica visión del derecho tributario sancionatorio; y entre quienes

piensan que es claramente pertinente la aplicación de los derechos fundamentales al derecho tributario sancionador; sin considerar las consecuencias que ello implicaría.

De presente ambas posturas, resultan diáfanas las tensiones existentes unos por continuar con el régimen tributario sancionatorio atendiendo a la expresión literal normativa y otros propendiendo por incluir valoraciones principalísticas a la potestad tributaria sancionatoria.

No obstante lo anterior, no se ha establecido cuál de las dos posturas resulta más eficiente en el ejercicio de la administración tributaria, en la medida en que el régimen tributario sancionador tiene notables implicaciones en lo referido a los modelos de doble imposición, litigiosidad de los tributos y recaudo tributario.

En orden a lo anterior, se plantea como pregunta de investigación o problema jurídico; Qué implicaciones en términos de eficiencia tiene para el Derecho Tributario Sancionador la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales?

El tema resulta conveniente para la academia y para la vida práctica, pues mucho se debate desde argumentos eminentemente retóricos, sobre la pertinencia de darle total y absoluta aplicación a la denominada “constitucionalización del derecho tributario”; y sobre la inexistencia de herramientas que garanticen una razonable seguridad jurídica y eviten la arbitrariedad del funcionario administrativo en la imposición de sanciones.

Sin embargo lo anterior, no existen estudios claros que establezcan la dinámica de la catalaxia de tal decisión; habida cuenta que las sanciones son consideradas, desde el análisis económico del derecho, como un precio que la sociedad fija para quienes no

cumplen con el deber de tributar; por ello el tema de investigación encuentra notable relevancia al determinar los efectos que existirían al disminuir o matizar dicho precio, partiendo del axioma que entre más “caro” (alta) sea dicho precio (sanción) el conglomerado apartaría de su decisión racional de cometer infracciones tributarias garantizando el recaudo y la denominada cultura tributaria.

Así mismo existen claras implicaciones prácticas, ante la vertiginosa expedición de normas tributarias y la notable necesidad de la expedición de una reforma estructural del régimen tributario colombiano, pues se determinaría si realmente tiene sentido modificar la dogmática sancionatoria tributaria a la luz de la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales con las consideraciones ya anotadas.

Resulta útil examinar la razonabilidad de los efectos que tendría la denominada aplicación de los derechos fundamentales en el régimen tributario sancionatorio en el espectro de la estabilidad jurídica necesaria para mejorar condiciones de competitividad; de igual manera es pertinente reflexionar sobre las réplicas que existirían en la eficiencia tributaria, pues al disminuir el “precio” que el ordenamiento jurídico ha fijado ante el incumplimiento tributario eventualmente podrían afectarse los valores de recaudo, lesionando elementos como la cultura tributaria principal activo de las administraciones tributarias.

La investigación encuentra valor teórico en la medida en que se busca avanzar en llenar el vacío existente en la definición de las implicaciones que en términos de eficiencia generaría la aplicación de los derechos fundamentales en el derecho tributario

sancionador en los ámbitos señalados de la seguridad jurídica, de litigiosidad y recaudo o eficiencia de las administraciones tributarias.

Conforme a la pregunta de investigación se propone como objetivo determinar si la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador, es eficiente para satisfacer las necesidades que sobre seguridad jurídica, reducida litigiosidad y recaudo eficiente existen en la administración tributaria colombiana.

Puntualmente y para referirnos a los objetivos específicos vale indicar que nos proponemos:

i).Revisar las definiciones, nociones, hechos sancionatorios y monto de las sanciones tributarias; ii). Analizar los cambios que en materia de aplicación del derecho tributario sancionador han surgido con ocasión de la Constitución de 1991. iii). Examinar el tratamiento de los derechos fundamentales mediante el principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador; iv). Consultar el análisis económico del derecho tributario sancionador como precio fijado por el incumplimiento de los deberes y obligaciones y v). Incluir un análisis de eficiencia al principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales.

Conforme a la pregunta de investigación formulada podemos formular como hipótesis que la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador tendría implicaciones negativas en la seguridad jurídica, la litigiosidad y el cumplimiento tributario, en la medida en que dejar en cierta medida al arbitrio de los funcionarios la imposición de sanciones, aumentaría la inestabilidad

jurídica, aumentaría las causas de litigiosidad y reduciría el cumplimiento voluntario al considerar que podría evitarse el pago de la sanción como precio por el incumplimiento del deber u obligación tributaria.

Ahora bien, como otra hipótesis podría suceder que la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales constituya el clamor o sea el óptimo de los actores en la dinámica tributaria, no obstante, considerando las necesidades de seguridad jurídica, baja litigiosidad y recaudo eficiente, los individuos prefieran entender las sanciones como un “precio fijo” por el incumplimiento de sus deberes u obligaciones.

Para resolver el problema planteado nos hemos propuesto entonces, hacer una aproximación al Análisis Económico del Derecho, desde sus nociones más fundamentales, intentando delimitar su aplicación al caso de estudio, considerando los elementos que permitirán establecer la eficiencia del principio de proporcionalidad sugerido en el título de este trabajo; seguidamente abordaremos el derecho tributario sancionador Colombiano; así como los cambios suscitados por la Constitución de 1991 en el mismo campo. Como complemento a lo anterior, examinaremos el tratamiento de los derechos fundamentales mediante el principio de proporcionalidad, abordando el análisis económico de la aplicación del principio de proporcionalidad en la imposición y cuantificación de las sanciones tributarias; para culminar proponiendo un segundo nivel del test de proporcionalidad referido a la eficiencia del mismo mediante un análisis de optimalidad paretiana y un análisis de costo beneficio mediante la formulación de un esquema de teoría de juegos bajo el teorema de Coase.

Enunciado lo anterior, continuamos con una síntesis de las teorías y conceptos a utilizar en la investigación, con miras a establecer un debido sustento teórico a la investigación.

Iniciamos refiriéndonos a la interpretación de la ley colombiana, a lo que conviene decir que tales reglas de interpretación se encuentran contenidas en los artículos 25 a 32 del Código Civil. Huelga señalar que el mismo artículo 27 señala cuando la ley sea clara no se desatiende su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu. Es así como la literalidad se antepone muchas veces a la razón, arribando a conclusiones o respuestas en algunas situaciones fuera de la razonabilidad y racionalidad del sistema del derecho tributario sancionador.

Dentro de la especificidad del derecho tributario existen tendencias de interpretación del derecho tributario, como la tendencia individualista, la fiscalista, la económica, la funcional y la integralista.

La tendencia individualista se concreta bajo el latinazgo “in dubbio contra fiscum” o mejor no se infringe la ley el que procede contra el fisco en las cuestiones dudosas; tal tendencia se fundamenta en la filosofía del individualismo que toma al ser humano como un ser perfecto, sin embargo no explica o no permite la aplicación de los principios fundamentales en el derecho tributario sancionador, en la medida en que la misma se aplica a situaciones probatorias no a situaciones sancionatorias. (BRAVO ARTEAGA, 2012)

Existe igualmente la tendencia fiscalista, aplicada en mayor proporción en Colombia, la cual se concretiza en señalar que so pretexto de favorecer al fisco y a los intereses generales, no pueden los funcionarios oficiales desviarse del sentido de la

legalidad en la imposición de tributos; de nuevo nada se indica sobre la potestad sancionatoria tributaria.

La tendencia económica se orienta, al igual que las anteriores tendencias, a la teoría del hecho imponible, por lo que esta tendencia económica está orientada a entender que la norma tributaria tiene un fin determinado que es extraer un recurso de los contribuyentes dados los hechos económicos y la finalidad fiscal, de nuevo se echa de menos una aplicación directa al derecho tributario sancionador.

Tendencia funcional, la cual se fundamenta en señalar que el Estado es la relación fuerte del vínculo obligacional, que la tributación es la base financiera del estado por lo que es absolutamente necesario un debido cumplimiento; no obstante lo anterior considera que los servicios tributarios no pueden desconocer un mínimo de garantías como legalidad, generalidad, equidad, igualdad y seguridad. (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Por último la tendencia integralista, señala que las normas tributarias deben ser interpretadas siguiendo las reglas consagradas para todas las demás, por lo que en principio se aplica la literalidad o escuela exegeta del derecho

Como se ha observado con las tendencias interpretativas del derecho tributario; no existe cabida para la aplicación de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador, por lo que se ha venido señalando que en materia sancionatoria tributaria existe un régimen formalista en la imposición de sanciones tributarias que no incluye valoraciones de culpabilidad del contribuyente.

Para iniciar es de indicar que la inobservancia de la culpabilidad es la excepción en el derecho Colombiano (ARENAS MENDOZA, 2013); pues se ha entendido que la generalidad parte de la culpabilidad.

No obstante en materia tributaria sancionadora, la regla general es que la misma normatividad considere la existencia de culpa del contribuyente ante el incumplimiento de un deber o una obligación, en tanto la excepción a la regla es la fuerza mayor, y caso fortuito en sendos casos y eventualmente la diferencia de criterios existente en la imposición de las sanción por inexactitud.

La denominada diferencia de criterios en la sanción por inexactitud es, términos sencillos, dejar el proceso en tablas; generando el pago del mayor valor por parte del contribuyente pero exonerándolo de sanción, sea de paso indicar que la administración rara vez aplica tal herramienta de la “diferencia de criterios” la cual tampoco ha sido debidamente reglamentada y la jurisprudencia no ha sido reiterada ni constante en el particular.

Existe para el caso de personas sometidas al infame secuestro la suspensión de imposición de sanciones por la existencia fuerza mayor contundentemente demostrada, y la fijación de la sanción por el no envío de la información según el grado de lesividad de la conducta.

Con la Ley 1607, se tuvo a bien incluir elementos subjetivos en el derecho tributario sancionador, pero tal consagración de principios se quedó corta pues no existen herramientas que le permitan al operador jurídico administrativo aplicarlas, además de las

constantes críticas que tal disposición ha suscitado, anotando además que tal disposición actualmente se encuentra derogada con la Ley 1819 dejando en entredicho la posibilidad de la valoración de la culpa de los contribuyentes investigados.

Las anteriores expresiones; diferencia de criterios, fuerza mayor, caso fortuito; obedecen sin duda a la constitucionalización del derecho tributario, a lo que conviene indicar que tal noción no significa más que solo una corrección del derecho constitucional de las doctrinas particulares del derecho administrativo

Las anteriores reflexiones nos sitúan en el campo de la interpretación de los derechos fundamentales, por lo que es de mencionar que tales principios no pueden presentarse de manera descontextualizada, y su interpretación no puede ser reducida al análisis de su texto. En síntesis la Constitución está concebida de tal manera que su parte orgánica solo adquiere sentido y razón de ser como aplicación y puesta en obra de los principios y de los derechos inscritas en su parte dogmática. No es posible entonces, interpretar una institución o un procedimiento previsto en la Constitución por fuera de los contenidos materiales plasmados en los principios y derechos fundamentales. (YOUNES MORENO , 2012)

Las anteriores consideraciones nos llevan a mencionar someramente el principio de proporcionalidad; someramente, pues ese particular hace parte de la estructura misma del proyecto de investigación, pues bien a través del principio de proporcionalidad se examina la ponderación realizada previamente por un poder público para limitar un derecho fundamental de los ciudadanos. En algunas ocasiones, los poderes públicos realizan intromisiones mediante las cuales limitan los derechos de los particulares: esa limitación

se basa en una ponderación. Cuando se demanda un acto del poder público, el juez tiene que revisar si la ponderación que ha hecho el legislador o la administración es correcta.

Es un principio que se utiliza para examinar los límites que los poderes públicos pueden imponer a los derechos de los ciudadanos, sin afectar su núcleo esencial (VILA, 2007).

Resta, entonces referirnos a la litigiosidad, estabilidad jurídica y eficiencia tributaria; el primero de ellos determinado como las principales causas de discusión en materia tributaria en la jurisdicción contencioso administrativa; el concepto de estabilidad jurídica, acompañado del principio de legalidad, certeza y seguridad jurídica, el cual dada la proporcionalidad de los derechos fundamentales bien podría ser relativo en materia sancionatoria y la eficiencia tributaria determinada como los valores de recaudo oportuno de impuestos mediante elementos como la cultura tributaria; y el carácter ejemplarizante de las sanciones.

Resulta oportuno entonces referirnos a importantes elementos que sirven de herramientas para analizar el examen predictivo de la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador, a lo cual mencionaremos que dentro del análisis económico del derecho existen dos ramas o fuentes que permiten examinar la eficiencia de la construcción teórica del test de proporcionalidad así como predecir el comportamiento de los agentes económicos ante la formulación del test de proporcionalidad.

Dentro del mencionado Análisis Económico del Derecho, existen enfoques normativos y positivos, referidos a establecer la eficiencia de una norma respecto de la

razonabilidad que la misma tenga en el conglomerado social, en tanto también incluye un análisis predictivo de las normas o políticas adoptadas por el estado, además de establecer la implicaciones de la proporcionalidad en las sanciones tributarias, está el intentar enriquecer el mencionado test de proporcionalidad con elementos del AED, como el análisis de eficiencia mediante la optimalidad de Pareto y el análisis de costo beneficio bajo el Teorema de Coase, con lo cual se determina la eficiencia de la proporcionalidad y el costo beneficio de la misma en un ambiente de costos de transacción inferiores o tendientes a cero.

Capítulo 1

Prolegómeno del Análisis Económico del Derecho.

En este apartado nos referiremos a las nociones generales de la materia conocida como Análisis Económico del Derecho AED, haremos mención a las herramientas propias de la microeconomía que resultarían aplicables al AED, nos aproximaremos al concepto central de eficiencia en términos económicos, reflexionaremos sobre la teoría de precios y a las normas como precios, revisaremos la generalidad de los costos de transacción, refiriéndonos al conocido Teorema de Coase y finalmente concluiremos con alguna consideración de la noción de costo beneficio.

Para comenzar este capítulo haremos un exordio referido a las nociones generales del Análisis Económico del Derecho AED; para ello indicaremos entonces que el AED puede constituir un examen de las normas jurídicas a partir de herramientas ofrecidas por la microeconomía.

1.1 Nociones Generales del Análisis Económico del Derecho AED.

Bien conocido por su ubicación científica como rama aplicada de la microeconomía el AED estudia el impacto de la ley sobre los mercados, entendidos estos

como aquellos espacios de transacción de derechos y obligaciones, dentro de los cuales se cuentan los contratos y negocios. (JIMENEZ & IBAÑEZ JIMENEZ , 2011)

En general el AED es la aplicación de los conceptos y métodos de la economía en el estudio del derecho. Para Horwitz, el derecho se vale del prestigio de la economía para ser más “objetivo, neutral y apolítico”. Según otros autores, los métodos de la economía sirven al derecho, en términos sencillos, para explicar y predecir las reacciones conductuales humanas ante las normas jurídicas. (LOZANO RODRIGUEZ, 2016).

Para tratadistas como Roemer el ámbito del AED es el diseño de políticas públicas eficientes, (ROEMER, 1994).

El mencionado concepto de AED ha planteado interesantes discusiones referidas a las áreas y métodos de la economía que resultarían útiles para la sindéresis del derecho, así como cuáles herramientas resultan óptimas para realizar un adecuado análisis del derecho desde la óptica económica. A lo que se ha entendido que el AED resulta aplicable al campo del derecho público y/o privado, en sus diversas ramas; igualmente ha echado mano de herramientas de la microeconomía, dentro de los cuales se cuentan conceptos como la racionalidad, la eficiencia, análisis de costo-beneficio, teoría de juegos, el Teorema de Coase, etc.

Adicionalmente a lo anterior, es de mencionar que al interior del AED existen enfoques conocidos como positivo y normativo, el primero utilizado para conocer de manera descriptiva los efectos económicos de una normatividad y medir su eficiencia; tal enfoque parte de la decisión racional de los agentes económicos de maximizar su bienestar y del entendimiento de las normas jurídicas como precios implícitos para

determinadas conductas. El enfoque normativo del AED tiene como finalidad elegir la mejor propuesta de política con el mejor resultado social.

Ahora bien, de presente las nociones, el objetivo y los enfoques del Análisis Económico del Derecho, resulta pertinente referirnos a las herramientas propias de la economía que sirven de instrumentos al abogado para efectuar un adecuado análisis.

Dichas herramientas responden a conceptos microeconómicos, como son costos de oportunidad, racionalidad económica, el teorema de Coase, las externalidades, el análisis marginal, las normas como precios implícitos, la oferta, la demanda y el equilibrio de mercado, la eficiencia económica (optimalidad de Pareto) (LOZANO RODRIGUEZ, 2016).

1.2. Racionalidad y Eficiencia.

Para el presente caso utilizaremos conceptos como la racionalidad y eficiencia económica, normas como precios, costos de transacción, Teorema de Coase y Costo-beneficio.

Inicialmente para referirnos al concepto de racionalidad en el AED es la misma que utilizan los economistas, para estos la racionalidad es un concepto obvio, es un supuesto que les parece de sentido común, relacionado con las preferencias que el sujeto tenga, el conocimiento de las mismas le permite ordenar sus preferencias de manera útil, es decir les permite escoger entre preferencias en función de los resultados deseables de acuerdo con una determinada utilidad para el individuo. (MORALES DE SETIEN , 2011).

El concepto de racionalidad económica lo define Posner al referirse a la tarea de la economía, al indicar que es la ciencia de la elección racional en un mundo donde los recursos son limitados en relación con las necesidades humanas. La tarea de la economía, consiste en la exploración de las implicaciones de suponer que el hombre procura en forma racional aumentar al máximo sus fines en la vida, lo que llamaremos su interés propio. (POSNER, 2002).

Tal entendimiento de los comportamientos racionales obedecen a la denominada escuela neoclásica de la economía, dicha escuela pretende buscar que sus análisis fueran bajo elementos desprovistos de consideraciones políticas o morales. Tan es así que esta escuela entiende a la economía como un grupo de individuos racionales y egoístas, el individuo es entonces un ser unidimensional cuya única pretensión es maximizar su utilidad y minimizar su “dolor”.

Para este estudio es necesario entender que el hombre se esfuerza para aumentar RACIONALMENTE al máximo la utilidad en todas las áreas de su vida, tal concepto implica que el hombre como ser racional que tratará de aumentar su interés propio implica que la gente responda a los incentivos, que si cambian las condiciones o circunstancias de una persona de manera que pueda alterar sus preferencias alterando su comportamiento lo hará así, y justamente en ese punto es cuando aparece el concepto de las normas jurídicas como precios.

Como corolario de lo anterior, es de señalar que el concepto de racionalidad implica que un ser humano, para el caso particular contribuyente, hará lo pertinente para maximizar su satisfacción, esto es la utilidad, traduciendo lo mismo en buscar los

menores costos de transacción y haciéndose más fácil el deber de tributar mediante la optimización o eficiencia de la instrumentalización de las normas sancionatorias como precios.

Para entender el concepto de las normas jurídicas como precios, es necesario considerar que para el AED las normas funcionan como sistemas de incentivos para sus destinatarios tanto así que en sus cálculos racionales los sujetos les asignan un peso o una ponderación en el logro de sus preferencias. En términos generales los precios que establecen las normas son negativos (multas, sanciones, penas) como particularmente resulta el caso del derecho tributario sancionador, en la medida en que el mismo fija un precio que el contribuyente debe “pagar” por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así pues, el individuo considera entonces la norma como un precio que pondera en sus cálculos junto con otros precios que asigna a sus acciones y deriva de ello la utilidad esperada de las mismas, así entonces las normas jurídicas o su aplicación inciden en las preferencias de los sujetos. (MORALES DE SETIEN , 2011).

Sin el ánimo de ser exhaustivos nos referiremos entonces a la eficiencia, concepto que sin duda alguna es angular en el denominado AED, tal concepto suscita interesantes tensiones por su confrontación con la equidad, tensión que más adelante explicaremos, no obstante puntualmente debemos decir que normalmente tal tensión justicia-eficiencia aparece como punto de discusión en la teoría del análisis económico del derecho, en la cual se debate cuál debe primar, pareciera que para los economistas debiera primar la eficiencia en tanto que para los abogados debiera primar la justicia. Más adelante

trataremos esta tensión y plantearemos una propuesta de solución, para que desde los enfoques del análisis económico del derecho podamos complementar el test de proporcionalidad de los principios ponderados en el test del derecho tributario sancionador.

Para abordar el concepto de eficiencia, debemos decir que la acepción general es la aceptada en el texto de Richard Posner, definida en los siguientes términos “cuando los recursos se están usando donde su valor es más alto o lo que es lo mismo, cuando ninguna reasignación aumentaría sus valor decimos que se están empleando eficientemente”. (POSNER, 2002).

El concepto de eficiencia es uno de los puntos cruciales sino fundacionales del AED, y a su vez es uno de los puntos que genera mayor divergencia entre economistas y abogados. Inicialmente el concepto de eficiencia estuvo necesariamente asociado a la escuela utilitarista, según la cual una situación es eficiente en la medida en que se maximizaba la riqueza de un cuerpo social sin considerar o reparar en las implicación de tal situación, entendiendo la naturaleza amoral de las leyes de oferta y demanda, las cuales al actuar en un mercado perfecto permitirían que los flujos económicos circulen y se logre un mayor bienestar para la sociedad.

Sobre el utilitarismo resulta valido mencionar a Bentham, quien encontraba su idea principal en formular que el principio de mayor moralidad consiste en maximizar la felicidad, en maximizar la medida en que, una vez sumado todo, el placer sobrepaja al dolor. Según Bentham, debe hacerse aquello que maximice la utilidad y por utilidad

entendía como cualquier cosa que produjera felicidad o cualquiera cosa que evitase el dolor o sufrimiento. (Sandel, 2012)

Siguiendo con la racionalidad de las decisiones de los actores, vale mencionar que el mismo Bentham señalaba que con el termino Pannomio se entiende una colección completa de reglas que expresan la voluntad o las voluntades de un grupo de personas que pertenecen a una determinada comunidad, en la formación de tal pannomio la única finalidad cabal y adecuada deber la consecución de la mayor felicidad para toda la comunidad tanto gobernantes y gobernados; el principio de la máxima felicidad debe ser principio fundamental (BENTHAM , 1978)

Para comprender la eficiencia los economistas han acudido al óptimo de Pareto u optimo paretiano; en virtud de tal definición una situación será eficiente si se mejora la situación de algún individuo sin que la de otro empeore. Como tal postulado resulta de alguna manera difícil de lograr, la economía ha aportado otros criterios para intentar definir las situaciones eficientes, como es el criterio de Kaldor- Hicks, referido un poco más a las realidades sociales hablando del concepto de compensación de los agentes que han salido más beneficiados en contraste con los que no han salido tan beneficiados.

Vale decir, entonces, que la eficiencia es uno de los conceptos centrales de la economía, al entender que una situación es eficiente en la medida en que proporciona a sus actores el conjunto más deseado de bienes o servicios; igualmente resulta ilustrativa la definición que sobre el particular utiliza Pareto al señalar que la eficiencia tiene lugar cuando no existe reorganización posible de la producción que pueda mejorar el bienestar de una persona sin empeorar el de alguna otra. En condiciones de eficiencia en la

asignación solo es posible aumentar la satisfacción o la utilidad de una persona reduciendo la de alguna otra.

Hay diversos significados posibles para ese término. Una primera noción es la denominada eficiencia en el sentido productivo y probablemente sea la más intuitiva. Una economía opera de manera eficiente en este sentido cuando todos sus factores de la producción están empleados de tal manera que no es posible producir ninguna unidad adicional sin al mismo tiempo dejar de producir alguna unidad de otro bien. La noción es muy intuitiva: si es posible producir un bien sin sacrificar otro bien, significa que los factores no están siendo aprovechados de manera completa.

Las ideas de la escuela neoclásica que los actores económicos se mueven por interés personal y que los mercados se auto equilibran, permiten entender mejor la idea de la optimalidad de Pareto, quien sostenía que si respetamos los derechos de cada individuo soberano el cambio social debe ser considerando una mejora en sí mismo y solo si mejora las condiciones de vida de algunos sin empeorar las de otros. Tal eficiencia paretiana es el fundamento de los postulados de la escuela neoclásica.

Para comprender bien el significado de la eficiencia de Pareto, es conveniente distinguir entre una “mejora en el sentido de Pareto” o “superioridad o dominancia en el sentido de Pareto” del “óptimo en el sentido de Pareto”. Se dice que un estado de cosas X es superior o domina a otro Z si nadie prefiere Z a X y al menos alguien prefiere X a Z. Supone que un estado de cosas es superior a otro si consecuencia del cambio distributivo al menos una persona está mejor y ninguna está peor, desde la perspectiva de sus propias preferencias. (STORDEUR, 2010)

Un ejemplo puede contribuir. Supongamos un estado de cosas X donde todos los alumnos del curso tienen \$ 10 y otro estado de cosas Y donde todos tienen ahora \$10, de manera que están indiferentes respecto de X, salvo un alumno que tiene \$ 12. Si como asumo en el ejemplo el dinero representa adecuadamente la utilidad de las personas, el estado del mundo Y domina o es superior en términos de Pareto al estado del mundo X, en tanto al menos una persona está mejor y nadie está peor, desde la óptica de sus propias preferencias. Quien tiene \$ 12 está mejor en Y que en X y los demás alumnos están indiferentes entre ambas distribuciones. (STORDEUR, 2010)

Como puede advertirse, un atractivo de la eficiencia en el sentido de Pareto es que asegura que las personas incrementan la utilidad y al mismo tiempo, en tanto supone una forma de unanimidad, implica consenso, y tanto el bienestar como la autonomía de la voluntad son dos valores muy apreciados y de larga tradición en filosofía legal y política.

La filosofía utilitarista de Bentham reconoce el hecho que a todos nos gusta el placer y nos desagrada el dolor y lo convierte en la base de la vida moral y política. Maximizar la utilidad es un principio que además ser válido para los individuos, también resulta de importancia para los legisladores, cuando estos deciden las leyes o políticas que deben instaurarse.

El óptimo de Pareto supone que, dadas las restricciones operantes, los bienes están asignados a su mejor empleo, de modo que no es posible ya mejorar a nadie sin empeorar a otro individuo. Queda, en algún sentido, de ese modo definido en forma algo negativa: constituye un estado de cosas que no puede ser dominado por ningún otro, en tanto no es posible ya mejorar a nadie sin perjudicar a otra persona. Un estado de cosas X

es óptimo o eficiente en este sentido si y sólo si ningún estado de cosas constituye una mejora o es superior a X. Supone, en otros términos, que no es posible ningún cambio sin afectar al menos a una persona. De lo contrario, habría un estado de cosas que es superior a X. (STORDEUR, 2010).

En términos generales podríamos decir que la eficiencia es el mejor aprovechamiento de los recursos de una sociedad para obtener un mayor beneficio al menor costo, necesariamente está vinculada a la escases y su consideración implica una relación de costo beneficio para cualquier agente económico, así pues en cualquier caso la eficiencia lleva consigo un incremento de las utilidades o beneficios mediante la optimización de recursos a través de la decisión racional de incrementarlos.

1.3. Costos de Transacción y Teorema de Coase

Para imbricar los conceptos microeconómicos tratados hasta ahora como son racionalidad y eficiencia, resulta necesario hacer una mención a los denominados costos de transacción como herramienta mediante la cual los agentes económicos, ciudadanos o “contribuyentes” optimizan sus preferencias o preferencias.

Resulta entonces muy necesario, para entender las nociones de costo de transacción y el Teorema de Coase considerar inicialmente la doctrina de Arthur Pigou como punto de partida para aproximarnos a las consideraciones de del Ronald Coase.

El problema del coste social donde se incluye el teorema de Coase, resulta o mejor surge como critica a la doctrina de Arthur Pigou, quien en su obra “Economía del Bienestar “, propone que ante situaciones que generen efectos indeseables en el

conglomerado social el Estado en lugar de regular el comportamiento como respuesta a una externalidad (bien sea negativa o positiva), puede establecer políticas basadas en el mercado para alinear los incentivos privados con la eficiencia social.

El gobierno bien puede internalizar la externalidad mediante impuestos a las actividades que tienen externalidades negativas y subsidios a las actividades que tienen externalidades positivas. A los impuestos establecidos para hacer frente a los efectos negativos de las externalidades se les llama impuestos correctivos, que también se conocen como *impuestos pigouvianos*. Un impuesto correctivo ideal sería igual que el costo externo de la actividad con externalidades negativas y un subsidio correctivo ideal sería igual al beneficio externo de la actividad con externalidades positivas. Por lo general, los economistas prefieren los impuestos correctivos a las regulaciones, porque pueden reducirla con un costo social menor. (MANKIW, 2012).

Pigou nos dice que su meta en la segunda parte de la Economía del bienestar es «determinar hasta qué punto el libre juego del interés personal, actuando en consonancia con el sistema jurídico vigente, tiende a distribuir los recursos del país de la forma más favorable para la producción de un gran dividendo nacional y hasta qué extremo es factible la acción estatal a fin de mejorar las tendencias “naturales”».

Continúa Pigou, según cita que se incluye en El Problema del Coste Social; “Pero incluso en los Estados más avanzados existen fallos e imperfecciones..., pueden surgir obstáculos que impiden que los recursos de la comunidad se distribuyan... del modo más eficiente. Su estudio constituye nuestro actual problema...; su finalidad es esencialmente

práctica. Parece arrojar luz más clara sobre algunos de los modos en que resulta hoy factible —o puede eventualmente serlo— que los Gobiernos controlen el juego de las fuerzas económicas de forma que promuevan el bienestar económico, y a través de él, el del conjunto de los ciudadanos.

El pensamiento oculto de Pigou parece ser el siguiente: Algunos han aducido que no se precisa una actuación estatal. Pero el sistema ha operado con esta perfección debido a la acción del Estado.

Podemos decir entonces que la tesis de Pigou está orientada a que considerando que en cualquier mercado existen externalidades bien sean positivas o negativas que afectan o mejor desvían la eficiencia de los mercados, se precisa una actuación por parte del Estado, la cual en principio estaría referida a la utilización de impuestos pigovianos o correctivos, para desestimular o interiorizar el coste social de la actividad. Ahora bien, también existe la posibilidad de brindar subsidios a las actividades meritorias cuyo valor sea importante para el conglomerado.

Nótese que Pigou propende por una actuación del Estado en el mercado que permita corregir las desviaciones generadas por las actuaciones de sus agentes, puntualmente para centrarnos al tema objeto de investigación, podríamos entender que en el mercado del cumplimiento de las obligaciones tributarias existen externalidades en su desviación, las cuales el Estado corrige mediante el uso de sanciones tributarias que no harían otra cosa que interiorizar el costo social que implica que los contribuyente se sustraigan de cumplir con sus deberes y obligaciones tributarias.

Es decir la decisión ante una externalidad negativa en el esquema pigouviano es establecer una interiorización del costo social que tal actitud o conducta implican, lo cual en el caso que nos ocupa sería la sanción tributaria, es decir, la pregunta que Pigou responde es cómo desincentivar el incumplimiento mediante un precio denominado técnicamente sanción que inhiba a los ciudadanos a incurrir en tal conducta.

Ahora bien, respecto a los elementos generales del Problema del costo social, a lo cual vale decir que según Ronald Coase, el enfoque tradicional ha sido limitar la naturaleza de la elección que hay que tomar ante una situación en que un individuo A perjudica a un individuo B, pues atávicamente se entiende que hay que poner límite o final a la actuación de A para evitar que B sufra los perjuicios; no obstante el Problema del Costo Social plantea que lo que hay que decidir en realidad es si hay que permitir que A perjudique a B o hay que dejar que B perjudique a A.

Entonces la naturaleza de la elección es definir qué de las conductas de A o de B, son más valiosas o generan mayor utilidad o eficiencia a la sociedad. Tal elección, según Coase, se resuelve de manera eficiente en el mercado privado siempre que no existan costos de transacción, de manera que los actores pueden negociar la asignación de recursos considerando su racionalidad.

El teorema en comento ha gravitado su argumento en entender que existen mercados en los cuales no existen costos de transacción; no obstante lo anterior, es claro que realizar una transacción en cualquier mercado es muy necesario incurrir en costos inherentes al mercado mismo

De la misma manera el teorema en comento indica que los derechos se definen claramente a través del mercado, mediante asignaciones de eficiencia entre los actores, lo cual únicamente sucederá cuando el aumento del valor de los derechos sea mayor que los costos de transacción, en la medida en que si los costos de transacción son mayores, la actividad perderá atractivo para los actores del mercado.

Desde el ámbito microeconómico se entienden como aquellos costos asociados a las transacciones de mercado. Ocasionalmente estos pueden ser explícitos o implícitos, los primeros como entendidos como todas aquellas actividades en las cuales incurren los sujetos para la transacción (tiempo, recursos, información, asesoría, etc), cuando los mismos son explícitos resulta claramente muy sencillo interiorizarlos en el precio de mercado, en tanto cuando los mismos son implícitos no resulta tan claro hacerlos visibles, en la medida en que por antonomasia el agente tenderá a reducir al mínimo tales costos de transacción implícitos globales, cuando los mismos sean claramente negativos (externalidad negativa) y maximizar los que sean positivos (externalidad positiva).

Los costos de transacción comprenden los costos de negociación, monitoreo, adquisición de información y ejecución forzosa de los acuerdos o los costos en los que incurre dos o más partes en el procesos de llegar a un acuerdo y velar por su cumplimiento, en general podríamos decir que se trata de los costos de establecer y mantener unos derechos de propiedad previamente determinados. (MEDELLIN RINCON, 2013).

Para efectos de la investigación podríamos entender que las sanciones tributarias harían parte de los costos de transacción fijados por la ley para desincentivar el

incumplimiento tributario mediante la fijación de un alto precio por su incumplimiento. Es decir, en tales costos de transacción serían necesariamente implícitos, ante la eventualidad de que las sanciones tributarias no sean impuestas.

Es de entender entonces que en la transacción del cumplimiento tributario, existe un costo implícito denominado sanción que busca minimizar la externalidad negativa para el estado, y positiva para el agente, relativa a la decisión racional de incrementar su bienestar (aumentar o proteger su patrimonio) mediante una inexacta o inadecuada declaración y pago de los tributos, utilizando la denominada planeación tributaria.

Sin adentrarnos en las escuelas del AED, resulta válido indicar que para una de ellas las instituciones sociales resultan reglas de juegos en el conglomerado social o mejor limitaciones del sistema jurídico para orientar la interacción humana, algo muy de cercano al concepto de “normas como precios” indicado anteriormente.

Ahora bien para darle una dimensión más adecuada a los costos de transacción, debemos referirnos al derecho de propiedad, pero no en su sentido jurídico y conocido por los abogados, sino desde la perspectiva económica entendido como un elemento necesario para evitar la ocurrencia de la tragedia de los comunes, (en la que a nadie le interesa la destrucción de los recursos compartidos, por la primacía de los intereses particulares); de manera pues que los derechos de propiedad son incentivos que afectan decisiones económicas. (LOZANO RODRIGUEZ, 2016).

Los mencionados costos asociados a las negociaciones. Como explica el mismo Coase, “para efectuar una transacción en el mercado, es preciso descubrir quién es la persona con la que se desea operar, informar a las personas qué se desea traficar y en qué

condiciones, efectuar negociaciones que conducen a un acuerdo, redactar el contrato, realizar la inspección necesaria para asegurarse de que se respetan las estipulaciones del contrato, etc.”.

De modo que una vez que tenemos en cuenta los costos de transacción, la ley no es neutra para el desempeño económico. Los costos de negociación podrían superar los beneficios derivados de la negociación y, entonces, el derecho cobra fundamental importancia para la eficiencia económica.

En el plano normativo, la idea central es que el problema no son las externalidades, sino más bien los costos de transacciones. Cuando éstos son relativamente bajos, al menos más bajos que los beneficios esperados de los intercambios potenciales, las partes están en condiciones de eliminar externalidades de modo eficiente y adjudicar privadamente los derechos sobre los recursos de modo eficiente. Cuando los costos de las transacciones son muy altos, el sistema legal (o el Estado por injerencia directa) emplea otros mecanismos, como por ejemplo el derecho tributario sancionador, entre otros arreglos para lidiar con efectos externos.

En el plano más práctico, como han destacado Cooter y Ulen, la idea de un derecho eficiente debería eliminar costos de transacción facilitando las transacciones. Criterio que se sustenta en la idea de que los intercambios privados pueden estructurar correctamente los derechos. Cuando hay altos costos de transacción o no son posibles los acuerdos, los autores apelan a lo que denominan *Teorema Normativo de Hobbes* y que manda a estructurar la ley de tal modo que se minimice el daño causado por las fallas de los acuerdos privados.

Este principio normativo supone asignar el derecho a la parte que puede hacer un uso más eficiente de él, ya que ésta podría compensar hipotéticamente a la otra, y salir todavía ganando a consecuencia de la asignación. Habría, en suma, una ganancia neta que se corresponde con la eficiencia en el sentido potencial de Pareto. (STORDEUR, 2010)

Entonces la asignación de los derechos de propiedad permite, según la teoría económica, la asignación óptima de los costos de transacción, en la medida en que los mismos serán absorbidos por quien más valore el derecho de propiedad. De manera que en un sistema en que se encuentren claramente definida la pertinencia de los derechos de propiedad los costos de transacción tenderán a cero siendo su atribución más eficiente, sobre este particular lo mencionaremos en líneas siguientes cuando nos refiramos el Teorema de Coase referido justamente a tales reflexiones.

Pues bien el mencionado Teorema de Coase afirma que el intercambio se facilita y es eficiente con cero costos de transacción; es decir, sin considerar las distorsiones que la ley pueda incluir en una transacción la asignación de recursos o derechos de propiedad se asigna de manera eficiente siguiendo el concepto de la mano invisible de Adam Smith.

No obstante lo anterior, y considerando que la afirmación de cero costos de transacción no resulta del todo real sería pertinente redefinir el teorema iniciando que “si existen costos positivos de transacción, el resultado eficiente no se produce bajo cualquier regla de derecho. En estas circunstancias, la regla legal preferida es aquella que minimice los efectos de los costos de transacción como también las elecciones ineficientes inducidas por el deseo de evitar costos de transacción” (LOZANO RODRIGUEZ, 2016).

La anterior afirmación continua dándole forma al caso de estudio, en la medida en que utilizando los enfoques del AED, podríamos adicionar al análisis de proporcionalidad de los derechos fundamentales consideraciones relativas a la eficiencia de la norma o a la elección racional de los actores en la transacción (estado – contribuyente).

Dicho Teorema de Coase señala que cuando los derechos de propiedad privados están debidamente definidos, y los costos de transacción para transferir tales derechos son nulos o muy bajos, los efectos externos se eliminan por medio de transacciones entre las partes, sin consideración de cuál sea la solución establecida en la ley, es decir, sin que la distribución inicial del derecho tenga incidencia en la asignación final, igual y eficiente de los recursos.

Un principio que subyace al Teorema de Coase es que cualquier externalidad es, finalmente, un problema de indefinición de derechos de propiedad y altos costos de transacción: si todos los derechos de propiedad están definidos y los costos de transacción no son prohibitivos, los efectos externos son internalizados donde, además, cualquiera que sea el reparto de derechos de propiedad, la eficiencia se alcanza.

Pero el problema, y un fundamento del sistema legal, es que los costos de transacción tienden a ser positivos y en algunos casos prohibitivos, y los costos y los beneficios externos están presentes en muchas situaciones sociales. El sistema legal, entonces, puede ser explicado como un mecanismo para eliminar o reducir externalidades y disminuir o lidiar con problemas de altos costos de transacción.

Ahora bien en la panoplia de herramientas del AED, pocas resultarían útiles para adecuar el test proporcionalidad del derecho tributario sancionatorio, sin embargo hemos logrado establecer que habría por lo menos un par herramientas que podrían acompañar de manera razonable e imbricada al test de proporcionalidad de los derechos fundamentales de legalidad y de presunción de inocencia del derecho tributario sancionador, que serían las que tiene que ver con el análisis de costo beneficio y las que tienen que ver con costos de transacción, las cuales abordaremos en el capítulo 5 de esta investigación partiendo de la dicotomía de eficiencia vs justicia.

Capítulo 2

Derecho Tributario Sancionador y Constitucionalización del Derecho Administrativo.

En este acápite resulta necesario referirnos a los caracteres generales de la escuela clásica del derecho tributario sancionador, fundados en la escuela de la relación jurídica como visión definitoria del derecho tributario y culminaremos con una reflexión sobre el fenómeno de la Constitucionalización del Derecho, entendida como la aplicación de los principios constitucionales a las normas de derecho positivo, como en este caso el derecho tributario sancionador.

Para lo anterior nos referiremos inicialmente a las tendencias generales sobre interpretación jurídica; y seguidamente nos enfocaremos en la explicación de la escuela de la relación jurídica; para posteriormente mencionar los caracteres de la concepción clásica del derecho tributario sancionador revisando los hechos sancionables y las cuantías de las mismas vigentes en el sistema jurídico colombiano y terminar el capítulo con el estado actual de la valoración de la presunción de inocencia en el derecho tributario sancionador.

2.1. Caracteres generales de la escuela clásica del derecho tributario sancionador y Régimen sancionatorio tributario.

Algunos juristas han querido hacer de la ciencia jurídica una especie de ciencia matemática, de tal manera que, partiendo de algunos principios generales, resulte posible, mediante un método deductivo, establecer reglas aplicables claras a todos los casos concretos (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Tal cosmología del mundo, o forma de pensar relacionada desde el punto de vista filosófico con el racionalismo de DESCARTES y desde el punto de vista político con los ideales de la revolución francesa, permite considerar que el saber humano científico y el filosófico se desarrolla en plano del pensamiento abstracto, en la seguridad de que toda idea clara y distinta, resultante de un proceso mental lógico, debe corresponder a la realidad. Tales principios de índole cartesiano desembocan en la tendencia codificadora de las leyes. (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Así pues, las normas cuya función social estaba referida a la resolución de conflictos de interés se divorcian de la realidad social que les dio origen y se convierten en pensamientos estructurados por el legislador. Desde el punto de vista político, tal tendencia racionalista funda sus axiomas en el principio de igualdad ante ley, una de las divisas de la revolución francesa, de manera que al contar con una norma escrita inmutable, garantiza la igualdad de los ciudadanos ante la ley.

Ejemplo de ello es el pensamiento de MONTESQUIEU, quien en el Espíritu de las Leyes señala: *“Cuanto más se aproxime el gobierno al régimen republicano, tanto*

más uniforme llega a ser la manera de juzgar. Es de la esencia de la constitución del gobierno republicano que los jueces se atengan a la letra de la ley. Y no hay ciudadano contra el cual pueda interpretarse una ley cuando de sus bienes, honor y su vida se trate”.

Con tal afirmación es claro que una buena parte del siglo XIX y XX, estuvo permeada por la necesidad clara que el juez fuera la boca muda de la ley, sin mayores consideraciones “extra normativos”, simplemente “lex sed lex”.

En este marco descrito de racionalismo, debemos analizar someramente la escuela de la exégesis, para lo cual debemos referirnos al Código Napoleónico, indicativo por excelencia de la visión de la época, se dice que después de expedido el código en comento, se dice que alguno de los integrantes de la Corte del “Pequeño Cabo” tuvo a bien señalar que ya habían aparecido casos no contemplados en el flamante nuevo código napoleónico este con gran pesar afirmó: “mon code est perdu”; literalmente “nuestro código está perdido”; significando con ello que se había perdido el trabajo de compilación y redacción de las normas.

Tal código revestía la única fuente del derecho, lo que denotaba que el estado se reservaba el monopolio de la fuerza y del derecho, tanto para su creación como para su aplicación. Vale recordar que la labor de interpretar era considerada contrarrevolucionaria a las ideas de la revolución francesa; no en vano en dicha revolución se había hecho bajo el grito “mueran los abogados” (RUSSO, 1997).

Tal aseveración encontraba sustento en que los abogados pertenecían a la nobleza y eran quienes, entre la amalgama de derecho romano y canónico lograban

interpretaciones que generará una percepción de que toda labor hermenéutica implicaba alargar o reducir las palabras para mantener el *statu quo* de injusticia o privilegios injustificados.

Con todo lo anterior se decidió iniciar desde ceros, por lo que se incluyó un nuevo principio denominado “seguridad jurídica” que genera un método que permite garantizar la objetividad del intérprete desterrando la retórica y entronizando la lógica. Ello permitió la construcción de un sistema cerrado, estático y deductivo, que generó la denominada dogmática jurídica y la idea de la aplicación silogística del derecho; ocupando la ley la premisa mayor, el caso juzgado la premisa menor y la sentencia la conclusión. (HALLIVIS PELAYO, 2009).

Como lo anota Diego López el formalismo en Colombia se ha ido construyendo en los siglos XIX y XX, lo que ha generado que el derecho en Colombia sea producto de lo que el doctor López menciona 3 trasplantes, identificables como son la recepción del formalismo francés denominada la Escuela de la Exégesis; en tanto el segundo trasplante de los métodos romanistas y privatistas alemanes, denominado conceptualismo alemán posteriormente y ya en el siglo XX se trasplantó la teoría positivista europea de Hans Kelsen, denominada Teoría Pura del Derecho (LOPEZ MEDINA , 2008).

Tal teoría pura del derecho es una teoría de lo que jurídica y positivamente debe ser, no de lo que naturalmente es; su objeto son normas, no la realidad natural. La positividad del derecho hace referencia al hecho de que las normas jurídicas son establecidas mediante actos humanos que se ejecutan en la realidad natural, pero que

establecen un orden social normativo que busca propiciar una conducta humana determinada. (MARTINEZ FERRO, 2013).

Kelsen resalta el hecho de que el derecho tiene la cualidad específica de ser un concepto de autoridad, esto es, se propone dirigir un comportamiento humano imponiendo obligaciones cuyo incumplimiento acarrearía una sanción. Reconoce que el derecho y la política tratan de que las personas se comporten de una manera, siendo el derecho un orden social, lo cual equivale a decir que es un orden regulando el comportamiento mutuo de los seres humanos. (ZAMBONI, 2016).

La visión del mundo bajo la escuela de la escuela de la exegesis caracterizada por el culto al texto legislativo y la perfecta alineación del derecho con la norma escrita. Colombia no escapó a tal concepción por ello expresamente en normas aún vigentes que datan del siglo XIX, se positiviza la denominada “interpretación literal”, tales normas y disposiciones están contenidas en las leyes 57 y 153 de 1887. Tal expresión de la escuela exegética en nuestro ordenamiento jurídico tiene matices, igualmente indicados en las normas comentadas, pero cuando existan vacíos o lagunas en su interpretación.

Tal visión exegética, racionalista, formal, ha estado presente a lo largo de nuestra historia republicana, no en vano a Santander se le conoce como el “Hombre de las Leyes”, por muchos años la cultura jurídica colombiana tiene como centro la veneración al culto de la ley escrita, tanto es así que existen leyes y normas para cualquier eventualidad, supuesto, caso y situación no contemplada en las normas vigentes. Ejemplo de ello es la gran cantidad de leyes expedidas desde el año 1991 a la fecha pues en estos 14 años de vigencia de la Constitución del año 1991 se han expedido más de 1800 leyes,

de los temas más disimiles y puntuales. Ello sin contar los múltiples actos legislativos igualmente expedidos desde el año 1991.

De presente entonces, la cosmovisión denominada “clásica” del ordenamiento jurídico colombiano, nos referiremos a la escuela de la relación jurídica como definitiva del derecho tributario.

Para abordar el derecho tributario bajo la óptica de la relación jurídica, vale referirnos a la definición de ley dada por Santo Tomas de Aquino al indicarla como la ordenación de la razón para el bien común establecida por quien tiene a su cargo el cuidado de la sociedad y debidamente promulgada; es por ello que la ley configura el poder de imposición tanto de tributos como de sanciones.

Se dice entonces que la promulgación de la ley determina el poder de imposición y con posterioridad a tal momento todo el aparato estatal queda sometido al riguroso imperio de la ley. Por ello cualquier actividad administrativa, incluida la potestad sancionatoria, queda circunscrita a los alcances de la obligación tributaria cuya fuente es la ley.

La Doctrina del derecho alemán, representada por autores como SCHENEIDER y BUHLER considera al derecho tributario como una relación de fuerza, impuesta por el Estado como conductor de la sociedad (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Tal concepción del derecho tributario lo sitúa como un derecho de dominación el cual, según la dogmática alemana, hace parte de un derecho de policía cuya discusión en términos subjetivos resulta ajena y extraña a la noción propia del derecho tributario.

En Colombia, pese a haberse incluido desde el año 1931 disposiciones referentes al deber de contribuir, se ha mantenido la visión europea del siglo XIX del derecho tributario; caracterizada por relaciones de poder, supremacía y unilateralidad. Por ello el poder de imperio se imponía en la actividad sancionadora del estado que reducía el deber de contribuir a un elemento extra jurídico de dominación a los súbditos que justificaba la coacción, tal coacción para exigir el pago de los impuestos se fundamentaba en el llamado poder de policía definido por Otto Mayer como la manifestación de no perturbar el orden de la cosa pública, es decir los impuestos podrían ser ordenes de policía que no requerían de una regulación precisa por parte del derecho positivo, es decir el derecho positivo únicamente servía como instrumento para determinar el poder de policía, sin consideraciones de índole subjetivo en el ejercicio de la coacción por el no pago de los tributos. (CAHN - SPEYER WELLS, 2011).

Seguidamente y entendiendo el contenido del derecho tributario sancionador, resulta oportuno referirnos al actual régimen sancionatorio vigente en el sistema tributario colombiano, para ello hemos identificado la clase de conducta que censura el régimen sancionatorio mediante la imposición de una sanción, de manera muy diferente a la técnica ortodoxa de revisar artículo por artículo.

Empezamos entonces por las infracciones relativas a las declaraciones tributarias y a la omisión de los ingresos gravables, tales sanciones únicamente podrán ser impuestas a los sujetos que estén obligados a cumplir el deber formal de declarar de algunos impuestos. En general se trata de los casos en los que el declarante ha incurrido en un incumplimiento en el deber de informar la obligación principal, reducir el monto a pagar,

o aumentar el saldo a favor, las obligación de realizar el pago, de retener y pagar e informar incluyendo las obligaciones accesorias (intereses de mora). Tales conductas son de la mayor y absoluta gravedad considerando el peligro que las mismas representan para el buen ejercicio de la función tributaria partiendo de un sistema auto declarativo.

Dentro de estas infracciones consiste en dejar de declarar estando obligado a ello, lo cual no es otra cosa que incumplir el deber de declarar; en segundo lugar existe cuando la declaración es presentada de manera extemporánea, (tardíamente). También existen tipificados los casos en los cuales se presenta una declaración de corrección, siempre que resulte un mayor valor a pagar, igualmente existe una sanción cuando la misma es improcedente en el evento en que disminuya el valor a pagar o aumente el valor del saldo a favor. También se encuentran sanciones por incluir en las declaraciones tributarias errores aritméticos que generen menor saldo a pagar y por último en el grupo de las sanciones existentes relativas a las declaraciones tributarias, existe la más gravosa de ellas, tipificada como sanción por inexactitud, la cual tiene, entre las condiciones generales, la cuantificación más alta (100%), sanción que será analizada más adelante al referirnos al análisis económico de las sanciones tributarias.

Otro grupo de sanciones tributarias son las procedentes ante las infracciones por incumplir deberes contables, relativas a no llevar libros de contabilidad, no tener registrados los mismos libros, no exhibirlo cuando la autoridad tributaria lo solicite, llevar doble contabilidad, no llevar la contabilidad en la manera que se permita verificar los factores para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones, el retraso en más de 4 meses, y realizar pagos a contribuyentes sin relacionar el respectivo

costo y/o gasto dentro de la contabilidad, tales conductas únicamente podrán ser cometidas por quienes están obligados a llevar contabilidad y por supuesto están sometidos a los deberes contables contenidos en las normas que rigen al particular.

Existen igualmente infracciones por incumplimiento a los deberes de colaboración con la gestión de la administración, como por ejemplo no suministrar información, no hacerlo en el plazo definido y suministrarla con errores o diferente a la solicitada, tales conductas pueden ser ejecutadas por cualquier obligado o persona incluida en el devenir o procedimiento tributario.

También encontramos sanciones relativas al incumplimiento en la facturación y finalmente encontramos varias sanciones relativas a la falta de deberes en el cumplimiento de la contabilidad, la no expedición de certificados de retención, la declaración de insolvencia y existen varias sanciones a las entidades financieras autorizadas para el recaudo de impuestos.

Como pudo notarse existen en el régimen tributario nacional una amplia panoplia de sanciones e infracciones sin que exista una cierta lógica de tipicidad y sin que se consideren elementos subjetivos en el examen o juicio de culpabilidad en el momento de fijar la sanción (pena), excepción hecha de la sanción por inexactitud la cual, además de ser la elevada en el ordenamiento, cuenta con elementos que ofrecen vicisitudes tanto en la culpabilidad como en el análisis económico de la misma y de episódicos sucesos con personas secuestradas a quienes por virtud jurisprudencial se les aplicaron causales excluyentes de responsabilidad.

2.2. Valoración actual de la presunción de inocencia.

Tradicionalmente en Colombia la infracción administrativa tributaria ha sido entendida como la simple desobediencia de un mandato legal y no como la vulneración de un deber jurídico que la sociedad le impone al individuo por lo que la infracción ha quedado desconectada del perjuicio a bienes jurídicos. El efecto de lo anterior se concreta en la cuestión de la presunción de inocencia; entendiendo que la infracción administrativa tributaria se limite a la coincidencia objetiva del mandato y conducta sin que sea relevante que concurren elementos subjetivos como la culpa y el interés particular e inclusive la calificación de un bien jurídico tutelado.

Resulta suficiente revisar las normas tributarias sancionatorias reunidas en el título 3 del libro 5 del Estatuto Tributario Nacional para apreciar que la forma básica con la que se ha tratado de relacionar el castigo del ilícito tributario ha sido la infracción objetiva. (ZORNOZA PEREZ, 2010).

Nuestras normas denotan que el legislador históricamente ha pretendido divorciar la noción de infracción tributaria de la configuración punitiva de la voluntad del infractor, para delimitarlo en un perjuicio económico para la hacienda pública. Prueba de ello es que el régimen sancionatorio omite hacer referencia alguna sobre la obligatoriedad o necesidad de realizar consideraciones de índole subjetivo relativas a la responsabilidad del contribuyente.

El Consejo de Estado ha tenido a bien en sentencias del 26 de julio de 1987 expediente 1028 M.P, Jaime Abella Zarate; sentencia del 28 de febrero de 1992,

Expediente 3622 M.P. Consuelo Sarria Olcos; y Sentencia del 30 de septiembre de 1994, Expediente 5658 M.P. Jaime Abella Zarate, entre otras, que

“para implementar sus políticas, el Estado impone obligaciones administrativas a cargo de quienes ejerzan actividades en el respectivo campo y, la eficacia de la gestión exige un pronto cumplimiento y el control de éste requiere objetividad y no puede quedar condicionado a la difícil prueba de los factores subjetivos, como son el dolo o la culpa, máxime cuando de antemano se sabe que ciertas actividades nunca pueden ser ejercidas por personas naturales sino por personas jurídicas”.

Según lo hasta aquí expuesto, se ofrece clara la línea clásica del derecho tributario sancionador, fundado en sus orígenes en la escuela de la exegesis o el positivismo puro y en la escuela de la relación jurídica claramente irradiada por la concepción europea del poder imperio y vasallaje tributario, y la visión de derecho policía del derecho tributario.

A su turno la Corte Constitucional ha considerado que tal concepción clásica del derecho tributario sancionador precedentemente mencionada, resulta abiertamente contraria a los valores de dignidad humana y presunción de inocencia; por lo que en varias providencias, más allá de retirar del ordenamiento jurídico las normas que excluyan la consideración del elemento subjetivo ha hecho delineado interpretaciones que permiten “subjetivizar” las sanciones tributarias de acuerdo a los principios contenidos en el artículo 29 de la Constitución y en especial al principio de presunción de inocencia.

Como sentencia hito, podemos encontrar los argumentos establecidos en la *ratio decidendi* de la sentencia T-011 de 1992, en la cual fija el axioma argumentativo sobre la

identidad ontológica entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal, encontrando que el primero se encuentra sometido a los límites y garantías ciudadanas previstas en el artículo 29 superior, dentro de los cuales se incluye la presunción de inocencia.

Partiendo de este fundamento de identidad ontológica, la corporación constitucional ha tenido a bien entender que en el sistema jurídico colombiano se encuentra proscrita la responsabilidad objetiva por disposición del artículo 29 de la constitución. (ZORNOZA PEREZ, 2010) .

En esos términos se refirió la Corte en sentencia C-244 de 1996 y más gráficamente en la sentencia C-563 de 1995, al señalar que la forma de responsabilidad objetiva riñe con la dignidad humana como principio de axiomático del estado colombiano.

En sentencia C-597 de 1996, la Corte al realizar el estudio de constitucionalidad del artículo 569 del Estatuto Tributario referido a una sanción en específico, la corte señaló que si bien la norma no señaló la obligación de realizar alguna consideración de tipo subjetivo sobre la conducta del infractor, es menester para el intérprete realizar juicios y considerar la presunción de inocencia contenida en la constitución. Por lo que la disposición debía interpretarse de conformidad con la constitución y no de conformidad con la norma misma. Por ello debe excusarse la sanción a quien actuó “reprochablemente” bajo caso fortuito o fuerza mayor.

Es entonces la línea argumentativa de la Corte Constitucional la que ha dado aplicación al aforismo “*nulla poena sine culpa*” en el ámbito del derecho tributario

sancionador, al indicar que la responsabilidad objetiva es extraña al concepto de dignidad humana, haciéndose necesario hacer un juicio de valoración subjetiva de la conducta del infractor (culpabilidad) para desvirtuar la presunción de inocencia entendida como garantía o límite constitucional al poder punitivo estatal.

Ante la clara posición constitucional, resta señalar bajo qué criterios debe examinarse la presunción de inocencia en las infracciones tributarias según la Corte Constitucional; infortunadamente para el operador jurídico administrativo la corporación en comento no ha señalado una manera clara y objetiva para evaluar la culpabilidad del contribuyente infractor. En sentencia C-690 de 1996, tuvo a bien señalar que basta con que la administración tributaria pruebe que el ciudadano no ha cumplido con el deber que legalmente le asiste, es decir, ante los incumplimientos de los deberes formales la ley no ha establecido una presunción de culpa, sino que el mismo incumplimiento constituye prueba de la infracción del deber objetivo de cuidado, en tanto al contribuyente le asiste la necesidad demostrar que “subjetivamente” tenía una imposibilidad que le impedía allanarse al cumplimiento del deber tributario desatendido o que se encontraba bajo una causal excluyente de responsabilidad, tal línea es reiterada en sentencia C-506 de 2002, al indicar que:

“... una vez que está probada la inexactitud o la extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, la imposición subsiguiente de sanciones administrativas no desconoce la presunción general de inocencia. La sola demostración de esas circunstancias, constituye un fundamento probatorio sólido para proceder a su aplicación, sin perjuicio del derecho que asiste al

sancionado de demostrar las eximentes que, como la fuerza mayor o el caso fortuito, descartan la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios”.

Como ha quedado señalado y según la interpretación de la Corte Constitucional existe eventos en los cuales las infracciones tributarias no generan responsabilidad por ocurrir algún supuesto de exclusión de responsabilidad bien sea por condiciones que excluyan la antijuridicidad o excluyan la culpabilidad. Sin embargo no existe claridad jurisprudencial y menos legislativa que permita entender a qué causales de exclusión de responsabilidad se puede acudir y revisar el componente subjetivo de la conducta del contribuyente infractor. La única causal excluyente de responsabilidad que ha sido señalada por la jurisprudencia constitucional es la fuerza mayor o el caso fortuito. Los demás supuestos obedecen a especificidades que las mismas sanciones tributarias incluyen en consagración legal (diferencia de criterios en el caso de la sanción por inexactitud).

Sin embargo el legislador de 2012, había intentado dejar explícito la remisión y aplicación de los principios constitucionales en materia sancionatoria, para ello en el numeral 9 del artículo 197 de la ley 1607 indicaba que:

“Las sanciones a que se refiere el régimen tributario nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: 1. Legalidad. Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley. 2. Lesividad. La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional. 3. Favorabilidad. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o

desfavorable. 4. Proporcionalidad. La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida. 5. 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 6. Principio de economía. Se propenderá para que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible y con la menor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso, que no se exijan más requisitos o documentos y copias de aquellos que sean estrictamente legales y necesarios. 7. Principio de eficacia. Con ocasión, o en desarrollo de este principio, la administración removerá todos los obstáculos de orden formal, evitando decisiones inhibitorias; las nulidades que resulten de vicios de procedimiento, podrán sanearse en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado. 8. Principio de imparcialidad. Con el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna discriminación; por consiguiente, se dará el mismo tratamiento a todas las partes. 9. Aplicación de principios e integración normativa. En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley”.

La anterior disposición pese a tener una profunda carga de “constitucionalidad del derecho tributario sancionador” no tuvo mayor desarrollo ni aplicación ni menos protagonismo en el devenir cotidiano del derecho tributario sancionador. Salvo vehementes artículos en publicaciones especializadas, refiriéndose al artículo como “entuerto sancionatorio en materia tributaria”, el cual no dudan en calificar como

“adefesio”, al adolecer de una adecuada técnica legislativa y no señalar los contenidos propios de los principios que allí se indican. (Abella Zarate, 2014).

Ahora bien, mención expresa requiere la recientemente expedida Ley 1819 de 2016, en la que expresamente se deroga la disposición anteriormente comentada. Vale decir que si bien esta ley avanza en herramientas claras y específicas para la aplicación de algunos principios, pero nada dice respecto de la remisión a los principios contenidos en la Constitución, ni tampoco nada refiere a la culpabilidad del contribuyente en la comisión de las infracciones tributarias. En dicha norma solo se define la lesividad indicando que siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. Lo cual denota que el mismo legislador no está muy inclinado a incluir elementos de valoración subjetiva en el ejercicio de la potestad tributaria sancionadora.

No obstante lo anterior, resulta diáfano entender que tanto vía jurisprudencial constitucional como vía constitucional, el principio de presunción de inocencia es claramente aplicable en el régimen tributario sancionatorio; infortunadamente únicamente existe claridad para su aplicación ante la ocurrencia de casos de fuerza mayor o caso fortuito y eventualmente en la diferencia de criterios en materia de sanción por inexactitud. Igualmente, la ley ni la jurisprudencia han señalado herramientas, o competencias para que el operador jurídico administrativo realice una valoración de la conducta del sujeto infractor, lo anterior ha generado que el ordenamiento jurídico colombiano cuente con una importante y robusta carta de derechos fundamentales, pero una abismal casi pavorosa imposibilidad de aplicarlos, bien sea por temores de los funcionarios a los desaguizados argumentos de los entes de control; a la enraizada cultura

jurídica, o a simplemente la carencia de herramientas o competencias de los funcionarios que aplican en sede administrativa tales disposiciones.

Por ello, en el siguiente capítulo analizaremos si en el marco de la constitucionalización del derecho administrativo, resulta suficiente valorar los elementos subjetivos de las infracciones tributarias a la luz del principio de proporcionalidad, como herramienta para los operadores jurídicos administrativos.

2.3 Constitucionalización del Derecho Administrativo Especial (Derecho Tributario Sancionador).

En este aparte y continuando con el momento histórico del derecho tributario sancionador relativo a la incorporación en su dogmática, aunque sea nominalmente, de los principios constitucionales contenidos en el artículo 29 de la Constitución. Nos referiremos al fenómeno de la constitucionalización del derecho administrativo.

2.3.1 Generalidades

Inicialmente y de la mano de lo indicado en los capítulos anteriores referidos a la tradición francesa de nuestro derecho, huelga indicar que el denominado estado de derecho legal fue generado en la revolución francesa, el cual operó de manera tranquila hasta la segunda guerra mundial, ante la crisis hecha evidente en los juicios de Núremberg. (VIGO, 2012).

Desde luego aclarando que en Colombia nuestra tradición legal se ha nutrido de corrientes, francesas, alemanas y kelsenianas; traducidas en un formalismo legal que estructura nuestro sistema jurídico.

Resulta muy oportuno entonces referirnos un poco a la concepción del sistema jurídico existente antes del fenómeno de la constitucionalización, a lo que vale anotar, y siguiendo una vez más al Doctor Diego López Medina, la recepción local del positivismo kelseniano produjo la estabilización del clasicismo como forma básica de conciencia jurídica local. (LOPEZ MEDINA , 2008). A mediados del siglo XX la teoría local del derecho se movía notoriamente hacia el positivismo kelseniano, en cuya obra más conocida “Teoría Pura del Derecho” (con todas sus varias ediciones y modificaciones a la misma) señala que dicha teoría es lo que jurídica y positivamente debe ser, no de lo que naturalmente es; su objeto son normas, no la realidad natural. (MARTINEZ FERRO, 2013).

Dicha teoría pura del derecho se presenta como una teoría del derecho positivo a partir del conocimiento de la norma. Esta es su objeto central, el método consiste entonces en eliminar todos los elementos extraños “relaciones de poder”, “comportamiento humano en función de los sentimientos” “emociones” etc (CARDENAS SIERRA & GUARIN RAMIREZ, 2010).

Un poco señalada la visión kelseniana del sistema jurídico Colombiano, vale entonces indicar que es apenas natural y entendible que las normas de contenido sancionatorio tributario no considerarán ningún elemento de índole subjetivo en el ejercicio de la potestad sancionatoria tributaria, en la medida en que la misma norma y

concepción atávica jurídica desligaba a la norma de cualquier consideración personal. Lo que claramente lleva a enormes problemas de definición de la justeza de la norma vigente, cuando la misma reúne todas las condiciones de validez.

El impacto del totalitarismo del régimen nacionalsocialista fue decisivo en el entendimiento de la constitucionalización del derecho en la medida que se le atribuye inmensa culpa al estado de derecho legal de haber insensibilizado a los juristas haciendo necesario incluir el análisis de la validez jurídica desde los principios y derechos fundamentales. Recordemos que todo el proceder de los jerarcas nazis fue legal conforme a las normas expedidas por el régimen nazi; sin embargo revisada tal conducta desde la óptima de los derechos fundamentales y desde la dimensión de lo ético y moral no resistían defensa alguna.

Uno de los mayores símbolos que delimita el cambio del Estado de Derecho Legal al denominado Estado de Derecho Constitucional o mejor el paso entre positivismo y constitucionalización es la expedición de la Ley Fundamental Alemana de Bonn del año 1949, en la cual se rompe la sinónima entre derecho y ley; y establece que una cosa es la ley por antonomasia y otra cosa es el derecho; explicando el axioma de los juicios de Nuremberg basado en que los jerarcas nazis habían cumplido la ley pero violado el derecho. (VIGO, 2012).

Ahora bien, actualmente es posible señalar que en el Estado de Derecho Legal, la voluntad general se canalizaba a través del poder legislativo el cual expide la ley, y como quiera que el mismo representa el querer de las mayorías es claro confiar en la denominada infalibilidad de la ley, la que necesariamente presume las características de

justicia y equidad para todos los ciudadanos. No obstante, se evidenció la necesidad de un control a la expedición de las leyes, lo que en EEUU se denomina *judicial review*; y cuya propuesta fue conocida a manos de Hans Kelsen, al atribuirle funciones de control tanto material como formal a los jueces del Tribunal Constitucional. Quienes a su vez serían o tendrían la última palabra sobre el derecho, en la medida en que contra tales decisiones no existiría recurso alguno, lo cual eventualmente podría generar desmanes en el modelo de derecho positivo constitucionalizado.

Tal control material de las leyes apela al contenido de los principios sobre los cuales debe fundarse la ley escrita; tales principios no se encuentran en las mismas leyes en la medida en que sería anagógico elaborar juicios principalísticos de la norma escrita partiendo de los mismos principios legales establecidos por el legislador. Los principios que se examinan en la constitucionalización del derecho, según lo indica Alexy, son de contenido moral y de forma jurídica, constituyendo estos como mandatos de optimización en cuanto reclaman la conducta más deseable por parte del operador jurídico de conformidad las situaciones fácticas y jurídicas implicadas. En este punto particular empieza a dibujarse el principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en la medida en que tal principio busca ponderar la conducta del operador jurídico conforme a la mejor conducta deseada matizada con los fines y necesidad de las medidas adoptadas.

En este punto resulta oportuno mencionar algunas reflexiones sobre el impacto de la constitucionalización del derecho en el tópico de la seguridad jurídica; a lo que conviene señalar que si bien consultando el espíritu de la revolución francesa la seguridad

jurídica adquiere un valor fundamente, tan es así que es mencionada en la Declaración de los Derechos de 1789. Entendiendo que el derecho tiene como una de sus funciones principales favorecer la previsibilidad de las situaciones jurídicas y ante tal desafío resulta absolutamente necesario contar con una herramienta que no permitiera exculpar la ignorancia de la ley, lo anterior claramente orientado a blindar las relaciones jurídicas de la burguesía bajo leyes claras, inmutables y ojala eternas que sirvieran de marco en el desarrollo de sus actividades.

No obstante lo anterior, tal principio de la seguridad jurídica en la constitucionalización adquiere un lugar subsidiario en tanto lo determinante y lo que de veras importa al derecho positivo constitucionalizado es que se procure por lo justo, de tal manera que el esfuerzo de los operadores jurídicos se oriente a lograr la justicia en la interpretación o resolución de un caso, buscando que la mencionada seguridad jurídica esté orientada a lograr tal valor. Adicionalmente la seguridad jurídica en el ámbito de la constitucionalización estaría más orientada a la fuerza vinculante del precedente jurisprudencial y/o administrativo que denote las preferencias o las validaciones justicieras en la resolución de determinado caso sometido a estudio.

En el caso doméstico, la expedición de la Constitución de 1991 concentra un punto de cambio institucional, al mirar el derecho como es, y no como debería ser articulado en la vida real y bajo criterios de razonabilidad que consultara la vida, los valores, y los intereses de la sociedad, antes del 1991 la Constitución era vista como un documento orgánico no dogmático considerado como la regulación de funciones y competencias de las ramas del poder público pero no como una carta de derechos que

concediera derechos subjetivos que los ciudadanos pudieran hacer valer. (LOPEZ MEDINA , 2008).

El entender que la Constitución tenía un poderoso contenido normativo, generó discusiones y controversias sobre temas como el papel que debe jugar la rama judicial en la estructura del estado y con el esquema de pesos y contrapesos sobre la que está construido el sistema jurídico político colombiano; la necesidad de la argumentación en los mecanismos de subsunción de hechos en reglas y principios; la ponderación de intereses derechos constantemente en tensión ante actuaciones del estado y el más importante el desconocimiento del derecho legislado (expedido por el legislador) mediante la *sindéresis* de los principios y derechos fundamentales.

Hoy día es innegable que el derecho administrativo se encuentra permeado por la Constitución, por lo que sería tozudo tomar distancia de la afirmación del derecho alemán relativa a que el derecho administrativo es derecho constitucional concretizado.

La irradiación que la Carta fundamental ha ejercido en el derecho ordinario se traduce entonces como una adaptación, orientación, reorganización del ordenamiento jurídico bajo los parámetros constitucionales. Tal irradiación proviene de la misma Constitución Colombiana, el indicar que ella misma tiene carácter normativo y que demanda primacía frente a las leyes ordinarias, por lo que el contenido del derecho administrativo en nuestro caso el derecho tributario sancionador debe asumir de nuevo su materia bajo aspectos de derecho constitucional, es decir, debe examinar de forma sistemática cómo y en qué medida son tratados los principios y derechos fundamentales en su aplicación o *exegesis*.

Definido el contenido de la noción de constitucionalización del derecho, resulta oportuno mencionar o mejor hacer algunas reflexiones sobre si más allá de la cláusula de constitucionalización del artículo 4 superior el derecho colombiano esta irradiado o permeado del carácter normativo de la Constitución.

2.3.2 El derecho colombiano esta Constitucionalizado?.

Para poder tener claro un panorama de la constitucionalización el derecho colombiano y poder adentrarnos en el examen del mismo en la especificidad del derecho tributario, practicaremos un test de constitucionalización desarrollado por RICARDO GUASTINI en el texto “la Constitucionalización del Ordenamiento Jurídico”; para lo que examinaremos cuatro requisitos:

1. Constitución como Norma Jurídica Superior:

No se reduce a un programa político que estructure el Estado sino que tiene toda las características de una norma regla jurídica superior que logra imponerse a cualquier otra regla vigente, lo que implica que la misma no pueda ser modificada fácilmente es decir debe tener cierta rigidez en su proceso modificadorio, la constitución pretende entonces una duración prolongada.

Atendiendo esta primer requisito, es de mencionar que si bien formalmente se cumple en el ordenamiento jurídico colombiano, no siempre en la práctica funciona dada la eventual falta de herramientas eficientes para tal labor constitucionalizadora.

Adicionalmente en 25 años de vigencia de la Constitución de 1991, se han expedido no

menos de 35 actos legislativos que modifican la misma; a razón de 1,4 modificaciones anuales; por lo que tal requisito de permanencia e inmutabilidad no resulta del todo aplicable al derecho colombiano.

2. Carga Axiológica y Principalística

Las constituciones modernas han optado por llenarse de exigencias que remiten a la moral en tanto que se refieren a lo bueno o lo valioso para cada sociedad. Tales apelaciones del deber redundan en declaraciones en los preámbulos, derechos inalienables o fundamentales siendo normalmente extensos y abiertos en su redacción permitiendo una hermenéutica rica en alcances y desarrollos jurisprudenciales.

De presente este segundo requisito es claro que la Constitución de 1991 es fecunda en principios y declaraciones relativas al Estado Social de Derecho situación que formalmente se cumple; no obstante aún no se ha logrado a plenitud el cumplimiento de esos conceptos de “deber ser” consagrados en la Constitución. En orden a lo anterior tal requisito se cumple desde lo formal.

3. Eficacia de la Norma Constitucional.

Está referida a que toda la constitución cuenta con eficacia, más allá de lo distintos modos en que pueda entenderse. Manifestaciones de tal eficacia es el reconocimiento de los jueces no solo de la ley sino del carácter vinculante de la constitución por lo que están obligados a aplicarla sin obstáculos formales.

Particularmente la eficacia de la constitución, salvo sea por las acciones constitucionales, estaría pendiente, en la medida en que si bien es cierto jueces y funcionarios públicos son conscientes de la constitución y de la primacía de la misma; se echan de menos herramientas eficientes que permita darle eficacia a los contenidos normativos contenidos en la Constitución. La eficacia de la norma constitucional se encuentra permeada por la supina ignorancia de los legisladores cuyos proyectos normalmente no consultan la interpretación constitucional vigente.

En orden a lo anterior, el requisito se cumple formalmente no obstante la eficacia material de las normas constitucionales dependen de herramientas eficientes y de un cambio de paradigma argumentativo e interpretativo del operador jurídico; pasando desde luego por una marcada racionalización de los denominados controles fiscales y disciplinarios en el actuar de la administración y de los jueces.

4. Garantía de Control Judicial.

Este rasgo es el que más apareja del modelo europeo y el norteamericano; visto que son los jueces los llamados a velar por la prevalencia sustancial y formal de la Constitución, haciendo el acostumbrado examen de constitucionalidad, sino asegurando lo que se denomina el mantenimiento de la norma infra constitucional el cual no es otra cosa que la consagración de una interpretación constitucional de la ley que le permita mantener su validez a la luz de la norma constitucional.

Tal requisito es quizás el que más se cumple en el ordenamiento jurídico colombiano, en la medida en que existe la Corte Constitucional quien fija

interpretaciones (exequibilidades condicionadas); además de hacer el control formal y material de la leyes expedidas por el ejecutivo y de los decretos legislativos expedidos por el ejecutivo en estados de excepción.

Además de lo anterior, el Consejo de Estado tiene igualmente funciones de control constitucional de algunos actos expedidos por el ejecutivo, lo cual en principio permite predicar la existencia de una garantía de control judicial.

Adicionalmente a lo anterior, existen las acciones constitucionales las cuales permiten o mejoran la garantía de control judicial del actuar de la administración con base a los derechos fundamentales al ejercer el denominado control constitucional concreto para cada situación jurídica; situación que cada juez de la República conoce. Por lo que este requisito se cumple de manera clara.

En orden a lo anterior, podría decirse que en Colombia contamos con una constitucionalización formal del derecho positivo; con cierta penetración en la dinámica diaria de la *sindéresis* jurídica gracias a la garantía de control judicial; sin embargo, los operadores jurídicos dada la falta de herramientas, o instancias no se han atrevido “*cruzar el rubicon*” entronizando los derechos fundamentales contenidos en la Constitución, lo cual encuentra explicación dado el cambio de generación de abogados y el cambio de paradigma en temas argumentativos y hermenéuticos; adicionalmente a ello, se hace notoriamente necesario dejar en libertad al operador jurídico para adelantar las pertinentes argumentaciones y consideraciones de interpretación constitucional sin avizorar sobre sí la espada de Damocles del control fiscal y disciplinario; en la medida en

que el desbordamiento del mismo impacta nocivamente la idea de constitucionalización de las relaciones jurídicas entre Estado y ciudadano.

Como quedó plasmado en Colombia tenemos una constitucionalización formal y en contraste a ello una carencia en herramientas que permitan una plena aplicación de los principios constitucionales.

2.4. Presunción de inocencia y responsabilidad subjetiva.

Ahora bien siguiendo al Constitucionalista WERNER KAGI, que tiene a bien a firmar que la Constitución es el ordenamiento fundamental del Estado, es natural e imperativo que este irradie todas las partes del ordenamiento jurídico. Sin embargo la interpretación actual del derecho administrativo resulta producto del advenimiento del estado de derecho. El derecho administrativo en la actualidad no es el derecho administrativo el estado de derecho de un estado social, sino el derecho administrativo del estado social de derecho. (HENAO, 2014).

Son entonces las relaciones existentes entre el derecho administrativo y el estado social las que determinan como se incorporan las cláusulas de este último sobre las actividades, fines y medios a los cuales debe recurrir la administración pública en el ejercicio de sus funciones. Tales relaciones resultan ser la consecuencia jurídica de la decisión política del constituyente primario de adoptar el modelo de estado social. Como quedó dicho, considerando la supremacía de la constitución, elemento propio del estado de derecho, todos los ciudadanos, y con especial relevancia el estado mismo se encuentra sometido a la misma. Por lo que visto que la concepción de estado social tiene

rango constitucional tal concepción debe irradiar todo el ordenamiento jurídico y el proceder del estado mismo en el ejercicio de sus funciones.

Entendido que el estado social es una decisión política y que el mismo irradia todas las relaciones de los particulares y del estado con ellos, vale indicar que el objetivo del estado social es lograr que la libertad y la igualdad superen sus contenidos formales y casi poéticos para convertirse en conceptos de contenido material en el que considere al ser humano como realidad histórica y social.

Esta tendencia constitucionalizadora sitúa las relaciones del derecho administrativo con el estado social, en el cumplimiento de los fines del estado social derecho mediante el reconocimiento de la carta como norma jurídica directamente aplicable a los casos concretos y no únicamente como un instrumento político de creación y organización del estado.

Se trata entonces de un antropocentrismo constitucional, donde el referente deja de ser el estado mismo, y pasa a ser la persona humana (dignidad humana), en cuya realización se justifica la existencia del estado (RESTREPO MEDINA, 2007). Como uno de los efectos de la llamada constitucionalización del derecho se encuentra el establecimiento de una conexión del mismo nivel entre los derechos fundamentales humanos y la actividad de la administración, lo que conlleva a que los conflictos entre ciudadanos y administración se decidan inclusive por la interpretación de los derechos fundamentales. Siendo necesario para la interpretación de los mencionados derechos referirnos al principio de proporcionalidad.

A través de este principio se examina la ponderación realizada previamente por un poder público para limitar un derecho fundamental. (VILA, 2007). Es una herramienta que funciona para examinar los límites en el ejercicio de las potestades públicas que eventualmente pueden limitar los derechos fundamentales de los ciudadanos. Es un examen de la afectación del núcleo esencial de los derechos fundamentales ante alguna actuación del Estado.

La Corte Constitucional en sentencia T-425 de 1995, señaló que es menester que el operador jurídico en la ponderación del o los derechos fundamentales en juego aprecie y considere las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se ejercen los derechos de manera que vista la situación concreta pueda establecerse si el ejercicio de la potestad estatal resulta desproporcionado si el mismo afecta el núcleo esencial del derecho fundamental específico.

El principio de proporcionalidad en comento exige que la medida restrictiva de un derecho constitucional debe cumplir ciertos tópicos a saber:

- i) Idoneidad, entendida como que los medios elegidos deben ser adecuados para lograr la finalidad perseguida, la cual debe ser constitucionalmente válida.
- ii) Necesaria, no debe existir un medio menos restrictivo para el derecho intervenido. Es decir de todas las opciones posibles debe elegirse la menos intromisiva al derecho fundamental y
- iii) Efectivamente proporcional, la medida debe ser proporcional considerando los medios y el fin perseguido, es decir que con la medida

adoptada no se sacrifiquen principios que tengan una mayor relevancia para el caso en cuestión. (VILA, 2007).

Posteriormente volveremos a este punto al verificar la utilidad del principio de proporcionalidad en la ponderación del derecho fundamental de presunción de inocencia.

De presente la tendencia constitucionalizadora del derecho administrativo y la existencia del principio de proporcionalidad como herramienta de limitación de las potestades públicas y con la única pretensión de situar el tema en el ámbito tributario sancionador nos referiremos a la escuela del derecho tributario denominada de la función tributaria.

Dicha escuela predica que el poder estatal se continua manifestando después de la expedición de la norma legal que fija la obligación tributaria, tal manifestación se ejerce sobre todo el ámbito del procedimiento tributario, relacionado con la determinación, discusión, y cobro; a tal punto que el centro medular del derecho tributario se traslada del aspecto sustantivo al terreno procedimental. (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Se sostiene entonces que la teoría de la función tributaria es dinámica, en contraposición a la pasividad de la tesis de la obligación tributaria como núcleo del derecho tributario. (PEREZ DE AYALA, 1968).

La escuela de la función tributaria, implica necesariamente la consideración del estado social de derecho, y reconoce como propio que cualquiera que sea la dinámica de la administración tributaria la misma se ve permeada por las situaciones de tiempo, modo

y lugar que existen en el ejercicio de la potestad tributaria. Tal concepción del derecho tributario propende por darle prelación al fondo sobre la forma; pero dentro del trámite procedimental, es una posición más dinámica y conciliadora con la realidad constitucionalizadora del derecho administrativo, por lo que si bien existe una tendencia denominada de obligación tributaria, de raigambre más clásica; esta teoría de la función tributaria es más dinámica al incorporar en sus argumentación los efectos dinámicos del estado social de derecho, anteriormente expresados.

Dentro de esta escuela se encuentran las concepciones que permiten la inclusión de unos principios mínimos para la imposición de una sanción; el hecho novedoso es que tales principios mínimos, dentro del cual se cuenta el derecho fundamental de presunción de inocencia, deben orientar la imposición de cualquier sanción.

Dentro del influjo de esta tendencia de la función tributaria existen experiencias en el derecho comparado con España y la Argentina; en el primero en la Ley General Tributaria se incluye el principio de culpabilidad siguiendo lo señalado por el Tribunal Constitucional Español cuando señala que en el ordenamiento punitivo fiscal español rige el principio de culpabilidad que excluye las sanciones por mero resultado, la Ley General Tributaria señala entonces que las infracciones tributarias son acciones u omisiones cometidas con culpa. Y se indican claramente las causales de exclusión de responsabilidad. En la experiencia argentina es claro que han adoptado una teoría subjetivista de las sanciones tributarias, con ingredientes de exclusión de responsabilidad como el error excusable, error de derecho, error de tipo y error de prohibición. (HOYOS JIMENEZ, 2006).

Como se mencionó en el acápite anterior, con la expedición de la Constitución de 1991 y con la aparición del Tribunal Constitucional Colombiano, se produjo un cambio notorio en la cultura jurídica colombiana, entendiendo que los textos legales arrojan soluciones exactas y justas.

En tal contexto la Corte Constitucional y un importante sector doctrinario consideran que las sanciones tributarias no son completas ni claras y que para llenar las lagunas o anomías de ellas es absolutamente necesario aplicar los principios constitucionales.

Así pues, como se explicitará un poco más adelante la Corte Constitucional en providencia C-690 de 1996 revisó si existir alguna omisión o anomía en el régimen tributario sancionador que generará vicios de inconstitucionalidad, por cuanto no se consideraban exoneración de las sanciones en casos de fuerza mayor o caso fortuito.

En ese momento se consideró que había lugar a una comisión legislativa, que debía ser resuelta a partir de dos premisas: (i) las sanciones penales y administrativas son expresiones del poder punitivo del Estado, y (ii) en esa medida, la imposición de las sanciones tributarias se rige, con ciertos “matices”, por los principios del derecho penal, y por las garantías del debido proceso.

En la sentencia en comentario el tribunal constitucional estimó que “la infracción administrativa tributaria requiere de la tipificación legal preexistente al acto que se imputa, de la manifestación clara de la antijuridicidad del hecho y de la imputabilidad de la conducta”.

En orden a lo anterior es claro que se concluyó por entender que la responsabilidad en materia tributaria no es objetiva, y que las sanciones no serán procedentes cuando el contribuyente demuestre que la no presentación de las declaraciones tributarias ocurrió por fuerza mayor o caso fortuito.

No obstante, la misma Corte Constitucional ha matizado su doctrina indicando señalando que, en materia tributaria, se presume que el investigado ha obrado con dolo o culpa, y en esa medida, le corresponde a este probar su inocencia. Aparte de esta presunción de dolo o culpa, la Corte Constitucional señala o menciona las condiciones en que deben ser desarrollados los derechos fundamentales en la interpretación de las normas del régimen tributario sancionador. En su jurisprudencia sobre el particular ha tenido a bien indicar que la responsabilidad en materia tributaria es subjetiva, aunque existe presunción de culpa o dolo, que el contribuyente puede desvirtuar.

Resulta entonces oportuno referirnos puntualmente al derecho fundamental de la presunción de inocencia y su relación con la denominada responsabilidad subjetiva; para lo cual debe entenderse por presunción como la garantía constitucional consistente en que aquel a quien se le acusa de haber cometido un delito deberá ser tenido por inocente mientras no se demuestre lo contrario. Tal principio de mantener dicha presunción hasta que la administración demuestre la comisión de una infracción imputable al ciudadano constituye un postulado básico del derecho administrativo sancionador. (OSSA ARBELAEZ, 2009).

Este principio implica que para la imposición de una sanción se requiere una adecuada y razonable actividad probatoria que permita desvirtuar la presunción; ello quiere decir que el infractor no es el llamado a argumentar el hecho de la no comisión de la infracción, es a la administración a quien le incumbe demostrar el hecho y la culpa del sujeto, tópicos que combinados logran desvirtuar la presunción de inocencia.

La demostración del hecho sancionable reviste la dimensión objetiva de la infracción, no obstante el mismo debe estar acompasado de la dimensión subjetiva la cual es provista por la culpabilidad, y es allí donde surge el concepto de responsabilidad subjetiva.

En este particular, resulta apenas necesario hacer una mención a las diferencias entre la denominada responsabilidad subjetiva y objetiva, para lo cual es de indicar que la responsabilidad tiene su fundamento en la culpa, lo cual se expresa en el aforismo “no hay responsabilidad sin culpa”, situación que fue posteriormente revaluada bajo los elementos de la teoría del riesgo o de la responsabilidad objetiva que busca una responsabilidad sin culpa; si bien estas últimas han ganado terreno no es un campo pacífico en la medida en que se estima que considerar o presumir la culpa es una postura injusta porque confunde la imputación material del daño a una persona con su responsabilidad y obligación de repararlo. Indican los críticos de esta tesis que presumir la culpa generaría un desincentivo a actuar de manera diligente (VASQUEZ POSADA, 2013).

Se habla entonces de responsabilidad subjetiva y objetiva, la primera sucede cuando se exige que en la conducta haya existido dolo o al menos falta de pericia; sino es necesario acreditar ninguna de tales condiciones estamos ante una responsabilidad objetiva.

La tesis de la responsabilidad subjetiva surge de la exigencia de la culpabilidad como cimiento indispensable de la ilicitud siendo esta una secuela misma de las corrientes que propugnaban por la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador.

Ahora bien, como se dijo anteriormente, la Corte Constitucional ha venido inclinándose hacia la aceptación de la responsabilidad subjetiva como elemento propio de la potestad sancionatoria, al entender en providencias como la C-599 de 1992; la T-146 de 1993, que la constitución colombiana hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones administrativas, por los que las garantías del proceso penal son aplicables con algunos matices a las actuaciones administrativas sancionatorias. Así ha entendido la Corte Constitucional desde muy temprana vigencia de la Constitución de 1991, que los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad y proscripción de la responsabilidad objetiva se encuentra proscrita “*nulla poena sine culpa*” y la presunción de inocencia son estrictamente aplicables a la potestad punitiva del estado.

Finalmente la Corte Constitucional en la providencia T-146 de 1993, indica que la presunción de inocencia no se quiebra por la prueba objetiva de una infracción legal porque ello llevaría a desvirtuar el principio de la *nulla pena sine culpa*. En tal orden de

ideas es claro que para romper la presunción de inocencia debe demostrarse en cualquier proceso sancionatorio la culpabilidad del infractor la cual debe considerar la existencia de la responsabilidad subjetiva entendida esta como el aspecto volitivo e intencional del contribuyente presuntamente infractor, por ello en principio, la administración debería desplegar una intensa actividad probatoria para demostrar la intención del sujeto infractor, dejando de lado la consideración de suficiencia probatoria de la evidencia de un incumplimiento de algún deber legal según lo indicado líneas arriba al referirnos a la sentencia C- 690 de 1996.

Como corolario de lo anterior, si bien se evidencia que dentro de cualquier proceso sancionatorio debe considerarse la existencia del derecho fundamental de presunción de inocencia y existencia de una responsabilidad subjetiva; la cual puede ser excluida, según la Corte Constitucional, por las causales excluyentes de responsabilidad; no resulta concordante con el diseño procedimental tributario sancionatorio la inclusión de los límites mencionados. Por ello, a continuación examinaremos la utilidad del principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad tributaria para aplicar el derecho fundamental de presunción de inocencia.

Capítulo 3

Tratamiento de los Derechos Fundamentales Mediante el Principio de Proporcionalidad.

A través de este principio se examina la ponderación realizada previamente por un poder público para limitar un derecho fundamental. (VILA, 2007). Es una herramienta que funciona para examinar los límites en el ejercicio de las potestades públicas que eventualmente pueden limitar los derechos fundamentales de los ciudadanos. Es un examen de la afectación del núcleo esencial de los derechos fundamentales ante alguna actuación del Estado.

La Corte Constitucional en sentencia T-425 de 1995, señaló que es menester que el operador jurídico en la ponderación del o los derechos fundamentales en juego aprecie y considere las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se ejercen los derechos de manera que vista la situación concreta pueda establecerse si el ejercicio de la potestad estatal resulta desproporcionado si el mismo afecta el núcleo esencial del derecho fundamental específico.

El principio de proporcionalidad en comento exige que la medida restrictiva de un derecho constitucional debe cumplir ciertos tópicos a saber:

- iv) Idoneidad, entendida como que los medios elegidos deben ser adecuados para lograr la finalidad perseguida, la cual debe ser constitucionalmente válida.
- v) Necesaria, no debe existir un medio menos restrictivo para el derecho intervenido. Es decir de todas las opciones posibles debe elegirse la menos intromisiva al derecho fundamental y
- vi) Efectivamente proporcional, la medida debe ser proporcional considerando los medios y el fin perseguido, es decir que con la medida adoptada no se sacrifiquen principios que tengan una mayor relevancia para el caso en cuestión. (VILA, 2007).

Posteriormente volveremos a este punto al verificar la utilidad del principio de proporcionalidad en la ponderación del derecho fundamental de presunción de inocencia.

De presente la tendencia constitucionalizadora del derecho administrativo y la existencia del principio de proporcionalidad como herramienta de limitación de las potestades públicas y con la única pretensión de situar el tema en el ámbito tributario sancionador nos referiremos a la escuela del derecho tributario denominada de la función tributaria.

Dicha escuela predica que el poder estatal se continua manifestando después de la expedición de la norma legal que fija la obligación tributaria, tal manifestación se ejerce sobre todo el ámbito del procedimiento tributario, relacionado con la determinación, discusión, y cobro; a tal punto que el centro medular del derecho

tributario se traslada del aspecto sustantivo al terreno procedimental. (BRAVO ARTEAGA, 2012).

Se sostiene entonces que la teoría de la función tributaria es dinámica, en contraposición a la pasividad de la tesis de la obligación tributaria como núcleo del derecho tributario. (PEREZ DE AYALA, 1968).

La escuela de la función tributaria, implica necesariamente la consideración del estado social de derecho, y reconoce como propio que cualquiera que sea la dinámica de la administración tributaria la misma se ve permeada por las situaciones de tiempo, modo y lugar que existen en el ejercicio de la potestad tributaria. Tal concepción del derecho tributario propende por darle prelación al fondo sobre la forma; pero dentro del trámite procedimental, es una posición más dinámica y conciliadora con la realidad constitucionalizadora del derecho administrativo, por lo que si bien existe una tendencia denominada de obligación tributaria, de raigambre más clásica; esta teoría de la función tributaria es más dinámica al incorporar en sus argumentación los efectos dinámicos del estado social de derecho, anteriormente expresados.

Dentro de esta escuela se encuentran las concepciones que permiten la inclusión de unos principios mínimos para la imposición de una sanción; el hecho novedoso es que tales principios mínimos, dentro del cual se cuenta el derecho fundamental de presunción de inocencia, deben orientar la imposición de cualquier sanción.

Dentro del influjo de esta tendencia de la función tributaria existen experiencias en el derecho comparado con España y la Argentina; en el primero en la Ley General Tributaria se incluye el principio de culpabilidad siguiendo lo señalado por el Tribunal

Constitucional Español cuando señala que en el ordenamiento punitivo fiscal español rige el principio de culpabilidad que excluye las sanciones por mero resultado, la Ley General Tributaria señala entonces que las infracciones tributarias son acciones u omisiones cometidas con culpa. Y se indican claramente las causales de exclusión de responsabilidad. En la experiencia argentina es claro que han adoptado una teoría subjetivista de las sanciones tributarias, con ingredientes de exclusión de responsabilidad como el error excusable, error de derecho, error de tipo y error de prohibición. (HOYOS JIMENEZ, 2006).

Resulta entonces oportuno referirnos puntualmente al derecho fundamental de la presunción de inocencia y su relación con la denominada responsabilidad subjetiva; para lo cual debe entenderse por presunción de inocencia como la garantía constitucional consistente en que aquel a quien se le acusa de haber cometido un delito deberá ser tenido por inocente mientras no se demuestre lo contrario. De mantener dicha presunción se genera la necesidad de que la administración demuestre la comisión de una infracción imputable al ciudadano lo que constituye un postulado básico del derecho administrativo sancionador. (OSSA ARBELAEZ, 2009).

Este principio implica que para la imposición de una sanción se requiere una adecuada y razonable actividad probatoria que permita desvirtuar la presunción; ello quiere decir que el infractor no es el llamado a argumentar el hecho de la no comisión de la infracción, es a la administración a quien le incumbe demostrar el hecho y la culpa del sujeto, tópicos que combinados logran desvirtuar la presunción de inocencia.

La demostración del hecho sancionable reviste la dimensión objetiva de la infracción, no obstante el mismo debe estar acompasado de la dimensión subjetiva la cual es provista por la culpabilidad, y es allí donde surge el concepto de responsabilidad subjetiva.

La tesis de la responsabilidad subjetiva surge de la exigencia de la culpabilidad como cimiento indispensable de la ilicitud siendo esta una secuela misma de las corrientes que propugnaban por la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador.

Ahora bien, la Corte Constitucional ha venido inclinándose hacia la aceptación de la responsabilidad subjetiva como elemento propio de la potestad sancionatoria, al entender en providencias como la C-599 de 1992; la T-146 de 1993, que la constitución colombiana hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones administrativas, por los que las garantías del proceso penal son aplicables con algunos matices a las actuaciones administrativas sancionatorias. Así ha entendido la Corte Constitucional desde muy temprana vigencia de la Constitución de 1991, que los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad y proscripción de la responsabilidad objetiva se encuentra proscrita “*nulla poena sine culpa*” y la presunción de inocencia son estrictamente aplicables a la potestad punitiva del estado.

Finalmente la Corte Constitucional en la providencia T-146 de 1993, indica que la presunción de inocencia no se quiebra por la prueba objetiva de una infracción legal porque ello llevaría a desvirtuar el principio de la *nulla pena sine culpa*. En tal orden de ideas es claro que para romper la presunción de inocencia debe demostrarse en cualquier

proceso sancionatorio la culpabilidad del infractor la cual debe considerar la existencia de la responsabilidad subjetiva entendida esta como el aspecto volitivo e intencional del contribuyente presuntamente infractor, por ello en principio, la administración debería desplegar una intensa actividad probatoria para demostrar la intención del sujeto infractor, dejando de lado la consideración de suficiencia probatoria de la evidencia de un incumplimiento de algún deber legal según lo indicado líneas arriba al referirnos a la sentencia C- 690 de 1996.

Como corolario de lo anterior, si bien se evidencia que dentro de cualquier proceso sancionatorio debe considerarse la existencia del derecho fundamental de presunción de inocencia y existencia de una responsabilidad subjetiva; la cual puede ser excluida, según la Corte Constitucional, por las causales excluyentes de responsabilidad; no resulta concordante con el diseño procedimental tributario sancionatorio la inclusión de los límites mencionados. Por ello, a continuación examinaremos la utilidad del principio de proporcionalidad en el ejercicio de la potestad tributaria para aplicar el derecho fundamental de presunción de inocencia.

3.1. Test de Proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia.

En líneas precedentes habíamos esbozado en términos muy generales el principio de proporcionalidad, indicando que nos referiríamos al él posteriormente de manera un poco más profunda, pues bien, en este punto del escrito nos referiremos al mencionado principio de proporcionalidad.

Con tal principio de proporcionalidad examinamos el grado de adecuación de las actuaciones de la administración pública a los fines del estado, considerando la ponderación de los derechos fundamentales inmiscuidos en la actuación a estudiar. Dicho estar encaminado a limitar la actuación de la administración cuando la misma afecta algún derecho fundamental.

Vale entonces decir que el régimen sancionador está llamado a someterse adicionalmente a un juicio de convencionalidad en la medida en que corresponde al Estado brindar las garantías y respetar los mandatos imperativos de la convenciones sobre derechos humanos reconocidos, integrados y protegidos por el ordenamiento jurídico colombiano, teniendo en cuenta tanto la Convención Americana de Derechos Humanos como los principios propios del procedimiento sancionatorio, entre los que se encuentra la presunción de inocencia. (SANTOFIMIO GAMBOA, 2014).

Si bien el principio de proporcionalidad ha sido incluido en la jurisprudencia de la Corte Constitucional y en doctrina relacionada, y pese al notable empeño por darle una estructura y autonomía propia en el devenir cotidiano del ordenamiento jurídico colombiano; lo cierto es que en nuestro sistema jurídico carece hoy día de una construcción que articule el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo, y más concretamente en el derecho tributario sancionador.

No obstante lo anterior, analizaremos el ejercicio del principio de proporcionalidad de la actividad de la administración cuyos efectos sean, en principio, lesivos a los particulares; no obstante en este punto aparece el primer gran escollo a la aplicación del principio de proporcionalidad en la actividad tributaria sancionadora,

habida cuenta que por excelencia el test de proporcionalidad se examina sobre actividades discrecionales, en tanto por virtud del principio de legalidad las actuaciones de la administración en el ejercicio de la potestad tributaria están amparadas por normas de competencia que le indican el proceder durante el procedimiento tributario.

Conforme a lo anterior, podría pensarse que la actuación de la administración bajo estrictas normas de procedimiento es una actividad reglada que desplaza el principio de proporcionalidad de la actuación de la administración (acto reglado) hacia las normas de cobertura reguladoras del acto (SARMIENTO RAMIREZ-ESCUADERO, 2007).

Sobre tales normas de cobertura reguladoras, o normas que contienen los hechos sancionables y la consecuencia jurídica (sanción) se ha entendido problemático la aplicación del principio de proporcionalidad a la reducida discrecionalidad administrativa en estos asuntos. Se ha entendido entonces que el legislador ha realizado ya un juicio de proporcionalidad al determinar las sanciones imponibles para determinadas infracciones tributarias. Así entonces puede entenderse que las situaciones regladas por normas de cobertura inhiben la aplicación del principio de proporcionalidad, entendiendo que el juicio de proporcionalidad lo ha hecho el legislador al fijar las sanciones o lo hará posteriormente la rama judicial al examinar la proporcionalidad de las normas de cobertura de frente a los fines constitucionales.

No obstante lo anterior, creemos que en el ejercicio de la potestad sancionatoria tributaria si es posible ejercer el principio de proporcionalidad sobre el acto reglado o actuación de la administración. Tal juicio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia deberá recaer sobre el examen de las causales excluyentes de

responsabilidad y la antijuridicidad de la conducta (fuerza mayor, caso fortuito, y diferencia de criterios); situaciones sobre las que la dogmática tributaria sancionatoria ha guardado silencio, permitiendo cierta discrecionalidad de la administración en la resolución de dichos casos.

Pues bien, la proporcionalidad encuentra su verdadero hábitat y específico campo de aplicación en el derecho administrativo; en razón a que si bien la administración puede resistir un control de proporcionalidad en sus actuaciones reglamentarias; el espacio natural del principio, donde hallará roces con los derechos fundamentales es el de la actividad administrativa. La administración ejerce sus competencias y aplica de manera individual las disposiciones, en tales ejercicios de competencias los actos administrativos pueden manifestarse de manera desproporcionada al ordenamiento; ante tal situación nos encontramos ante un acto desproporcionado y susceptible de impugnación. (SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDEO, 2007).

En los casos de la proporcionalidad en los actos de la administración requerimos entonces tres elementos; un acto administrativo, un derecho fundamental y una norma habilitante que genere legitimidad a la actuación administrativa. (SARMIENTO RAMIREZ-ESCUDEO, 2007) Implantando tales elementos al caso particular encontramos los mismos se encuentran en el ejercicio de la potestad sancionatoria; contamos con un acto administrativo, contamos con la existencia de un derecho fundamental de presunción de inocencia y contamos con las normas habilitantes de legitimidad de la actuación de la administración; incorporadas a estas la consideraciones

de la jurisdicción constitucional sobre aplicación del principio de presunción de inocencia y la procedencia de las causales excluyentes de responsabilidad.

Como quedó anteriormente escrito el principio de proporcionalidad comporta la realización de 3 juicios, a saber: idoneidad, necesidad y proporcionalidad. A continuación revisaremos cada uno de ellos y haremos una suerte de adecuación de los mismos a la potestad sancionatoria tributaria.

El juicio de idoneidad debe plantearse la existencia de unos fines legítimos de la actuación de la administración, la actuación revisada debe ser un medio coherente con el fin perseguido y su ejercicio debe alcanzar el fin perseguido, en el caso en examen el fin perseguido de la administración tributaria está orientado a lograr el recaudo del valor del impuesto o a la consecución de la información que requiere para su actividad; lo anterior claramente reviste un fin legítimo en la medida en que los ciudadanos tienen el deber de contribuir y cumplir con los deberes formales de información, declaración etc.

La idoneidad de un acto sancionatorio para lograr el fin propuesto, comporta elementos de disuasión dada la robustez de las sanciones. Es esperable que un ciudadano infractor acuda presurosamente a pagar su impuesto o presentar su información ante la inminencia de importantes sanciones.

La necesidad de la medida, tal juicio debe comportar consideraciones como que la actuación administrativa debe ser la medida menos lesiva para el derecho fundamental comprometido. La administración entonces debe ejercer las medidas o el procedimiento menos intromisión a la esfera de ejecución del derecho fundamental; por lo que debe

probarse que existían otras alternativas para lograr los fines trazados que resultaran más respetuosas del derecho fundamental de presunción de inocencia.

De manera tal que ante la ocurrencia de una causal excluyente de responsabilidad debidamente comprobada, el ciudadano deberá demostrar que la imposición de la sanción no es necesaria para lograr el fin de recaudar el dinero del impuesto o lograr la información requerida; tendrá en principio que demostrar el pago una vez haya cesado la situación de fuerza mayor o caso fortuito o inclusive demostrar la falta de antijuridicidad.

Sin embargo, de cara a la administración ésta no tiene herramientas ni alternativas para dejar de aplicar el procedimiento tributario sancionador una vez este ha iniciado. Por lo que las actuaciones denominadas “previas” son extrajurídicas y obedecen a estrategias de control previo y cultura tributaria, que si bien se ejercen no son obligatorias para la administración. Las cuales no permiten de manera objetiva el examen de la existencia de las causales excluyentes de responsabilidad.

Tal situación de falta de alternativas para la administración comporta un importante obstáculo para el ejercicio del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia; pues para la administración el ejercicio de la imposición de la sanción siempre será necesario por cuanto no existe otra medida alternativa que permita cumplir el fin propuesto. Apareciendo aquí de nuevo el primer escollo sobre la afirmación que en actuaciones regladas el principio de proporcionalidad no opera pues la norma habilitante ya ha sido objeto del juicio de proporcionalidad por parte del legislador.

Sin embargo, y con el ánimo de continuar con el examen de la proporcionalidad revisaremos el juicio de proporcionalidad, asegurándonos sobre el grado de sacrificio del derecho fundamental de presunción de inocencia y los beneficios en la consecución del fin legitimado planteado sobre el recaudo de los impuestos o la obtención de la información requerida. En este test, en el intento de ponderación es necesario estarse a las preferencias axiológicas de la carta. De manera que entre mayor sea el grado de perjuicio al derecho fundamental mayor debe ser la importancia del fin perseguido; es decir, el perjuicio debe estar contrarrestado por un objetivo más importante.

En este paso de la denominada proporcionalidad propiamente dicha o ponderación existen tres subprincipios que resulta necesario examinar, la ley de ponderación, la ley del peso y argumentación.

La ley de la ponderación consiste en la siguiente formula: “cuanto mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor deberá ser el grado de importancia de la satisfacción del otro” en este subprincipio se determina el grado de interferencia en la intensidad de su satisfacción o amenaza mediante la escala de leve, medio o grave.

Seguidamente utilizamos la denominada ley del peso o formula del peso que contiene, junto con las intensidades de las intervenciones de los principios, obtenidas de la ley de la ponderación, los pesos abstractos de los principios (abstractos dados el peso e importancia dados en la carta fundamental) así como el grado de seguridad de los supuestos empíricos a cerca de la realización de los mismos.

En tanto lo anterior la carga argumentativa o de argumentación la cual opera cuando el resultado de la aplicación de la fórmula del peso es un empate, es decir, cuando el peso concreto (el peso dado a cada principio en el caso particular) es idéntico o igual. (CARBONELL, 2007)

Ahora bien, ante la actuación sancionatoria de la administración cuando no se ha logrado el pago exacto del tributo (inexactitud), pero se logra establecer la existencia de las causales excluyentes de responsabilidad (caso fortuito) al haberse perdido parte de la información contable que soporta la elaboración de la declaración tributaria, puede ejercerse el principio de proporcionalidad bajo la consideración que el fin legítimo perseguido está orientado a lograr el pago completo del impuesto, en ejercicio del deber de pagar impuestos (suponiendo que la exacción satisface los principios de equidad y progresividad); la necesidad de la medida existe vista que el ordenamiento jurídico no ha dispuesto otro camino para lograr el fin; no obstante la proporcionalidad de la imposición de la sanción tributaria ante la existencia del caso fortuito, bien devendría en desproporcionada, habida cuenta que para el logro del fin (pago del impuesto completo) se afecta el núcleo esencial del derecho fundamental de presunción de inocencia al desconocer la existencia de la causal de exclusión de responsabilidad.

Debe tenerse claro que el fin de la administración no es sancionar por sancionar; el fin es lograr el pago del completo impuesto y la información adecuada según las previsiones legales; lo cual bien puede lograrse sin la necesidad de la imposición de una sanción tributaria elevada que por hacerse tan alta podría devenir en impagable y por ende inidónea a los fines de la administración.

Así las cosas, podría entenderse que el principio de proporcionalidad resultaría útil para la aplicación del derecho fundamental de presunción de inocencia en el ejercicio de la potestad sancionatoria pero siempre que existan causales excluyentes de responsabilidad.

No obstante, dentro del diseño procedimental no existe claramente la posibilidad de sustraerse de la imposición de las sanciones; además de ello no se encuentran claras las causales de exclusión de responsabilidad, más allá de las señaladas por la Corte Constitucional como fuerza mayor y caso fortuito. De la misma manera no existe unidad de criterios ni herramientas claras ni instructivos que le permitan a los funcionarios administrativos ejercer el principio de proporcionalidad con mediana objetividad, igualmente la dogmática tributaria sancionadora no contempla la posibilidad ni causales para ello.

Seguidamente nos ocuparemos de las conclusiones de la presente investigación orientadas sobre dos ejes referidos a la necesidad de visibilizar la aplicación del principio de presunción de inocencia y el estado del arte de la aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en el derecho tributario sancionador.

Considerando el problema jurídico formulamos algunas inquietudes sobre si sería más recomendable para la administración tributaria evitar la aplicación del principio de proporcionalidad dejando tal discusión al órgano judicial, o si bien podría asumir la carga argumentativa y de alguna morigerar o atenuar el ejercicio sancionatorio mediante la *ratio decidendi* de las sentencias de la Corte Constitucional? O si a la administración

tributaria le asiste la necesidad de la adopción de instrumentos que le permitan la aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en el ejercicio de la potestad sancionatoria? O sí resultaría suficiente para el operador jurídico administrativo la expedición de normas del conocido “soft law” para ejercer las atribuciones de proporcionalidad?.

Pues bien, es abiertamente clara las corrientes imperantes tanto en la concepción del derecho tributario como en las jurisdicciones contenciosas administrativas y constitucionales. La escuela de la obligación tributaria y de la función tributaria discrepan la de una de la otra en justamente el dinamismo que debe tener el derecho direccionado desde las decisiones políticas que determinan los fines y las funciones de la administración. Igualmente el Consejo de Estado ha considerado y mantenido su doctrina referente a que las sanciones tributarias incluyen la llamada responsabilidad objetiva; en tanto que la Corte Constitucional con algunos matices ha dicho que al derecho tributario sancionador le son aplicables los principios del derecho penal, especialmente los contenidos en el artículo 29 de la Constitución, dentro de los cuales se cuenta la presunción de inocencia, expresando que las condiciones a considerar en la imposición de sanciones tributarias son las llamadas causales eximentes de responsabilidad, señalando expresamente el caso fortuito y la fuerza mayor.

Se ha notado claramente la irradiación del derecho administrativo por la constitución del año 1991; al situar las normas de contenido axiológico constitucional en el centro de los esquemas interpretativos y señalando los límites de la actuación de la

administración; apareciendo como herramienta importante para la aplicación de los derechos fundamentales el llamado principio de proporcionalidad.

Sin embargo, no se evidencia en el contenido del ordenamiento jurídico colombiano herramientas o disposiciones o incluso atribuciones que le permitan a la administración aplicar en el proceso sancionatorio tributario vigente la presunción de inocencia. Por lo que se planteó examinar sobre la utilidad del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en el ejercicio de la potestad tributaria sancionadora.

Así las cosas, tenemos claro que por virtud de la constitucionalización y por la existencia del estado social de derecho, los derechos fundamentales hacen parte de las normas, límites y competencias de la administración. No obstante tener claro tal punto de partida no se ofrecen al operador jurídico administrativo herramientas suficientes que le permitan dar aplicación directa a tales derechos fundamentales; es necesario recurrir a órdenes judiciales o mediante el control concreto de constitucionalidad.

La apuesta por el principio de proporcionalidad para aplicar el derecho fundamental de presunción de inocencia en el derecho tributario sancionador; se queda corto y encuentra problemas en el desarrollo de su contenido, en la medida en que las atribuciones sancionatorias no son potestades discrecionales de la administración, lo cual conlleva a complicar el test de necesidad de la actuación administrativa y a no generar una consecuencia concluyente sobre la proporcionalidad de la presunción de inocencia.

Al intentar aplicar el principio de proporcionalidad a un evento en el cual se encontraran acreditada la existencia de un caso fortuito, se enaltece el derecho

fundamental de presunción de inocencia sobre la actuación sancionatoria de la administración. No obstante, dentro del ordenamiento jurídico sancionatorio tributario no existen claramente muchos supuestos de hecho que soporten tal análisis de proporcionalidad; adicionalmente la administración carece de herramientas para efectuar tal valoración.

Así pues, parte de las propuestas de un derecho tributario moderno sería la inclusión de elementos subjetivos (culpabilidad) y la inclusión de momentos de valoración y consideración de los derechos fundamentales comprometidos en la actuación de la administración. Ante lo anterior se haría necesario plantear una reformulación del sistema tributario sancionador fundado en un adecuado desarrollo de los principios constitucionales, aclarando puntualmente su contenido y alcance.

En tanto lo anterior sucede, las normas denominadas de derecho blando “*soft law*”; podrían constituir una importante herramienta para la administración para visibilizar la aplicación del derecho fundamental de presunción de inocencia; tales normas de derecho blando están a disposición de las autoridades superiores de la administración, las cuales en uso del poder jerárquico buscan interpretar y explicar el modo de empleo del derecho. (SANCHEZ PEREZ, 2012)

Son normas instructivas que tienen como finalidad expedir mandatos generales desde el órgano con atribución legal para ello, lo cual afecta el ordenamiento interno, son pues ordenes emanadas de superiores jerárquicos que se limitan a indicar la interpretación y explicar la aplicación de reglamentos y leyes, sin que se alteren las fuentes de derecho.

Ante la rigidez del sistema jurídico colombiano y la dificultad de aplicar directamente el derecho fundamental de presunción de inocencia; las normas de derecho blando constituyen una interesante opción para indicar a la administración la forma de interpretar los hechos y valoraciones contenidos en la constitución y en la jurisprudencia constitucional, en los momentos de discrecionalidad en la imposición de las sanciones tributarias, tantas veces mencionados en este escrito.

Infortunadamente y dado el estado del arte sobre la presunción de inocencia, tal derecho blando únicamente podría versar sobre el supuesto de considerar la presunción de inocencia cuando han existido los causales excluyentes de responsabilidad como el caso fortuito, la fuerza mayor y diferencia de criterios. No obstante ello, implicaría una eventual ralentización de los procesos sancionatorios quizás afectando la finalidad misma de estos.

Actualmente el estado del arte del principio de proporcionalidad sobre el derecho fundamental de presunción de inocencia, únicamente es aplicado por los jueces constitucionales, bien sea por vía de control constitucional concreto o difuso. Ni la administración ni el juez natural administrativo lo aplican; generando ello un ostensible divorcio entre las normas axiológicas de la constitución y el derecho tributario sancionador.

Pese a existir reiterada jurisprudencia constitucional sobre la necesidad de considerar la presunción de inocencia en el ejercicio de la potestad sancionatorio; ni la ley ni la jurisprudencia ha tenido a bien considerar cómo hacerlo; salvo la expresión indicada en la sentencia C-690 de 1996 reiterada en providencia C-506 de 2002.

Tal línea indica que a la administración tributaria le basta con probar que el ciudadano no se ha allanado a cumplir con el deber que legalmente le asiste; por lo que ha entendido la jurisprudencia que a ley no ha establecido una presunción de culpa, sino que el mismo incumplimiento constituye prueba de la infracción del deber legal.

Huelga mencionar en este punto que el legislador del 2016 en la Ley 1819, prescindió de la inclusión de valoraciones subjetivas a la conducta del infractor, al únicamente incluir como elemento integrante del régimen tributario sancionador el concepto de lesividad entendido la circunstancia en que el contribuyente incumple con sus obligaciones tributarias. Tal definición, en principio deja la valoración subjetiva bajo un espectro de valoración que debe ser satisfecho por la Constitución mediante el principio de presunción de inocencia.

Por lo que al contribuyente le asiste la necesidad demostrar ha ocurrido una causal eximente de responsabilidad y que tenía una imposibilidad que le impedía allanarse al cumplimiento del deber tributario desatendido.

Puntualmente y sobre la pregunta ¿Aplica la administración tributaria el principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en la potestad sancionatoria tributaria? Bien podría afirmarse que la administración no puede aplicar el principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia, debido a la estructura normativa del procedimiento y a la construcción dogmática del régimen sancionatorio tributario.

Es claro que se adolece de una herramienta, para hacer aplicables los derechos fundamentales a la actividad de la administración, bien sea por una adecuación normativa

lo cual nos lleva a plantearnos nuevos interrogantes sobre el efecto que el mismo tendría en temas de recaudo y cumplimiento.

En tanto ello sucede podría plantearse el ejercicio del denominado derecho blando que haga visible para el operador jurídico administrativo la necesidad de la aplicación del derecho fundamental de presunción de inocencia pero únicamente respecto de la ocurrencia del caso fortuito o la fuerza mayor.

3.2. Seguridad jurídica y Proporcionalidad.

Como corolario de lo anterior, y si bien se evidencian importantes dificultades para la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho tributario, huelga examinar los efectos que la aplicación del mentado principio podría tener en la denominada estabilidad jurídica, o seguridad jurídica de las normas tributarias como elemento fundante del derecho tributario actual e instrumento axiomático en los denominados Convenios de Doble Imposición (CDI).

El principio de seguridad jurídica es suma de irretroactividad y de la interdicción de la arbitrariedad, concretándose como lo señala la jurisprudencia española en una triple dimensión: i) como conocimiento y certeza del derecho positivo, ii). Como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social y iii) como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros (PIZA, 2010).

La Corte Constitucional colombiana en fallo C- 131 de 2004, señaló sobre el particular que el principio de seguridad jurídica (sumado al de confianza legítima) se traduce en entender que el Estado no puede súbitamente alterar unas reglas de juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos últimos un periodo de transición para que ajusten sus comportamientos a una nueva situación jurídica.

La Constitución Colombiana ha establecido como límite para honrar el principio de seguridad jurídica, la reserva de ley en temas tributarios y por supuesto sancionatorios, señalando claramente que la única manera de fijar tributos así como sus pertinentes sanciones debe hacerse mediante la expedición de una ley como sustento fundante del estado derecho, igualmente la noción de reserva legal guarda especial relación con el anglicanismo “no taxation without representation”, pues se parte del argumento que toda la nación política está representada en los cuerpos colegiados que emiten las leyes tributarias.

No obstante lo anterior, actualmente se ha alterado la dinámica legislativa afectando la fuerza obligatoria de la ley y viciando su legitimidad, lo anterior partiendo de lo denominado legislación concertada o pactada con grupos de presión, sin que existan las suficientes garantías de participación en condiciones de igualdad, ello implica que el proceso legislativo deja de ser de “reserva legal” en la medida en que bajo el fenómeno de la “contractualización de la ley” sujetos particulares como sindicatos, gremios, grupos de presión y partidos políticos participan privativamente en la formulación de la ley, convirtiendo el proceso legislativo en un asunto negocial donde

las partes implicadas persisten en sus intereses particulares dejando en entredicho el bien común como finalidad tomística de la ley.

Si bien es cierto el derecho tributario actual existe el principio de seguridad jurídica, protegido por la denominada reserva de ley, bajo el llamado contractualismo legal, ha minado notoriamente la legitimidad de las disposiciones normativas, lo cual que aunado a la eventual aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionar bien podría ahondar la crisis de la reserva legal al dejar en manos del operador jurídico administrativo la discusión en la imposición de sanciones y evaluar la proporcionalidad de la sanción respecto de las condiciones subjetivas del contribuyente.

Bien, la seguridad jurídica es la expectativa de que el marco legal dentro del cual se desarrollan las actividades de los distintos actores sociales es confiable y predecible, la confianza en el sistema jurídico depende básicamente de la capacidad del orden establecido para hacer que las normas se cumplan, es decir que tengan un efecto útil y de la posibilidad de prever las consecuencias jurídicas de cualquier decisión.

(FUENTES BERNAL , 2015)

Si bien la investigación se refiere a temas de índole procedimental, la seguridad jurídica en temas procedimentales permite tener certeza sobre los costos de cumplimiento y costos de transacción que los ciudadanos evalúan antes de tomar decisiones en la mayoría de los casos racionalmente.

Por lo anterior, prematuramente se puede afirmar que la aplicación del principio de proporcionalidad puede afectar el ya deteriorado principio de seguridad jurídica, y

puede eventualmente incrementar los costos de transacción y/o de cumplimiento en la medida en que no existe cabal certeza en la decisión de la administración al imponer una sanción tributaria.

No obstante lo anterior, la aplicación del principio de proporcionalidad respecto de la seguridad jurídica reviste una condición anfibológica, en la medida desde el purismo legal tiene los efectos descritos, desde los costos de transacción y eficiencia podría mejorar la eficiencia en la gestión en la medida en que el contribuyente al incurrir en gastos mayores al verse abocado a presentar una robusta carga argumentativa con miras lograr una ponderación de su conducta bien podría desestimular la decisión racional de incumplir cualquiera de las infracciones descritas.

3.3. Eficiencia y Equidad.

Teniendo de presente la flagrante dificultad de aplicación del principio de proporcionalidad en la sede administrativa, y para darle curso al análisis de eficiencia del principio en comento, resulta de la mayor importancia referirnos a la tensión eficiencia y equidad, a lo que es de mencionar que el gran dilema de la política económica es la elección entre la eficiencia y la equidad, visto que, como quedó anotado líneas arriba la eficiencia es el mejor aprovechamiento de los recursos disponibles para maximizar los beneficios derivados del ejercicio económico, en tanto la equidad es un reparto más igualitario de la prosperidad económica entre los miembros de la sociedad (FUENTES BERNAL , 2015).

Se considera entonces que la equidad, como aspiración irrenunciable del derecho, no es sino una variación jurídica o social práctica de la eficiencia; en la medida en que las consideraciones de tipo principalístico o dogmático no son reconocidas en el AED, entendiendo que tales consideraciones son ajenas a la lógica implícita de la selección de alternativas de manera racional por parte de los agentes, es decir, una metodología jurídica fundada en presupuestos en presupuestos de derecho natural no trata de lograr la eficiencia de las normas sino la preeminencia y vigencia de aquellos principios que son asuntos de la ley positiva, principios que eventualmente pueden colisionar frontalmente con las restricciones de maximización de utilidad individual.

El derecho tributario sancionador no es ajeno al conflicto en la medida en que si se deciden bajar las cargas tributarias (impuestos y sanciones) se podría estimular la productividad mediante la iniciativa privada de aumentar la eficiencia productiva, sin embargo tal decisión podría generar una disminución de los ingresos tributarios generando afectación en el gasto público y con ello implicaciones en la redistribución social del ingreso que sería la mayor expresión de la equidad.

Ahora bien, si el estado busca la equidad debe aumentar el gasto público para repartir beneficios entre las personas más necesitadas lo que normalmente conlleva a un incremento en la tributación contrario a la eficiencia pues tales “precios” como impuestos o sanciones no son neutros es decir podrían modificar las conductas o preferencias de las personas.

La tensión entre eficiencia y equidad se resolvería al responder la pregunta que es mejor para la sociedad para esto debemos categorizar los dos criterios para identificar

una buena sociedad, por antonomasia el común tiene idea de lo que se trata la equidad y la eficiencia, esta que como quedó anotada anteriormente es la situación social en que no es posible mejorar a nadie sin empeorar a alguien más.

Para poder graficar las categorizaciones entre equidad y eficiencia, nos valdremos de un ejemplo, supongamos que hay cuatro situaciones sociales posibles que se llamasen a,b,c,y d y que en esa sociedad existen únicamente dos individuos 1 y 2. Cada individuo es capaz de ordenar las situaciones de acuerdo a su racionalidad (preferencia).

Cada individuo le asigna a la situación más favorable 4 puntos, 3 a su segunda opción, 2 a su tercera y 1 a su última opción preferida.

Así pues, el individuo 1, hace la siguiente relación de preferencias:

4 puntos a la opción a

3 puntos a la opción b

2 puntos a la opción c

1 punto a la opción d.

Por su parte el individuo 2 signa la siguiente relación de preferencias:

4 puntos a la opción d

3 puntos a la opción b

2 puntos a la opción c

1 punto a la opción a

De manera que cada situación social u opción, puede caracterizarse con el siguiente par ordenado (el primero es la preferencia de 1 y el segundo es la preferencia de 2).

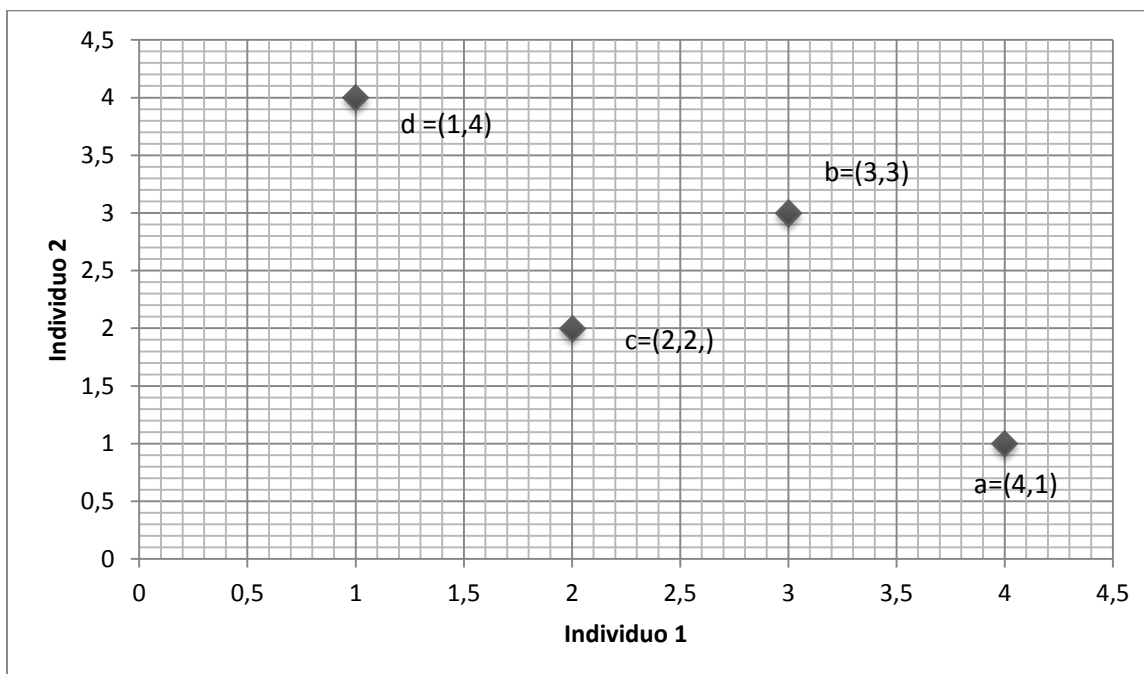
Opción o situación social a (4:1)

Opción o situación social b (3:3)

Opción o situación social c (2:2)

Opción o situación social d (1:4)

De presente tales características, bien puede graficarse las preferencias de ambos individuos, para establecer cuál es la combinación de preferencias es más eficiente.



Con lo anterior es entendible que ambos individuos afirman que el punto b (3,3) es mejor que el punto c (2,2); es decir en este caso la sociedad estima que el punto b, es el más eficiente. En este punto se hace necesario referirnos el concepto de la optimalidad, referida entonces al punto más óptimo de eficiencia de Pareto, es decir en este caso es el punto b (3,3), por lo que una situación social es óptima cuando es equitativa y eficiente, es decir la OPTIMALIDAD (O) es EFICIENCIA (EF) más la EQUIDAD (EQ):

$$(O = EF + EQ)$$

La resolución a este problema parece requerir juicios de valor, existe entonces un intuición de que es la equidad, por lo que en el ejemplo que venimos considerando, por lo general hay un acuerdo tácito sobre que el punto más deseable u óptimo es el (3,3), es decir nos parece que la situación social b es la que DEBE SER, una pregunta válida es entender que si el funcionamiento social conduce necesariamente a la situación que debe ser o si por el contrario puede haber diferencias entre el deber ser y el ser.

Lo anterior en términos de los enfoques del AED, estaría referido a la visión positiva o normativa del análisis de las normas jurídicas.

Hasta este momento hemos encontrado en términos de eficiencia al punto eficiente de varias situaciones sociales, lo que hemos tenido a bien llamar lo que DEBE SER, muy en términos del enfoque del AED, no obstante lo anterior, para continuar con la segunda parte del análisis nos resta intentar describir lo que SERA, para lo cual nos

referiremos a un mapeo a una metodología propia de la microeconomía, basada en el concepto de racionalidad.

En el siguiente capítulo, además de adelantar el análisis económico de la sanción por inexactitud completaremos en el test de proporcionalidad planteado con el test de eficiencia y el test de equidad, planteado desde la ley de proporcionalidad y la ley del peso.

La distancia entre el ser y el deber ser de las situaciones sociales, para lo cual intentaremos predecir de entre las 4 situaciones sociales descritas cuál sucederá, para ello entenderemos que existe una racionalidad individual referida a que cada individuo escoge o elige los actos que mejor promueven sus propios fines, es decir cada uno trata de hacer lo que es mejor para él.

De lo anteriormente mencionado referido a la racionalidad, haremos un mapeo de las situaciones particulares y de cómo actuarían cada individuo ante la actuación del otro individuo.

Vamos a entender que únicamente hay 2 opciones disponibles para los individuos legalidad (L) y Debido Proceso (DP) y suponemos que los individuos solo tienen disponibles esas dos conductas disponibles. De manera tal que el mapeo entre situaciones individuales y actos sociales podría empezar a graficarse:

- Situación social $a=(4,1)$ sucede cuando el individuo No. 1 lleva a cabo la acción L y el individuo No 2 lleva la acción DP.

- Situación social $b = (3,3)$ sucede cuando el individuo No 1 lleva a cabo la acción DP y el individuo No 2 lleva la misma acción DP
- Situación social $c = (2,2)$ sucede cuando ambos individuos llevan a cabo la acción L
- Situación social $d = (1,4)$ sucede cuando el individuo No 1 lleva a cabo la acción social DP y el individuo No 2 lleva a cabo la acción social L.

El mapeo podría graficarse de la siguiente manera:

		INDIVIDUO 2	
		LEGALIDAD	DEBIDO PROCESO
INDIVIDUO 1	LEGALIDAD	2,2	4,1
	DEBIDO PROCESO	1,4	3,3

En tal orden ideas y partiendo del concepto de racionalidad, si el individuo No 2 “jugara” DP, lo mejor para el Individuo No 1 es jugar DP, en la medida en ese le reportaría 4 puntos, en tanto si el individuo No 2 jugara L, al individuo No 1 le correspondería jugar L, por cuando le reporta 2 puntos en lugar de 1. El modelo función a en idénticos términos para el individuo No 2 si el primero que “jugara” fuera el individuo No 1; así pues, puede entenderse que ambos individuos dada su condición de racionalidad

jugarían L “legalidad”, lo cual es el punto (2,2) punto que no habíamos calificado como optimo ni siquiera eficiente, pero dada la racionalidad de los agentes será lo SERA en esta situación, en contraste con el DEBER SER explicado anteriormente.

Este modelo o juego es un juego de interacción entre individuos, cuyo resultado depende de la actuación de los demás, el juego presentado es el denominado “dilema de los prisioneros”, que es uno de los juegos más famosos que existen, el resultado o “equilibrio” de un juego en su sentido formal se analiza a través de un ramo de las matemáticas, denominada “teoría de juegos”. (CASTELLANOS GARCIA , 2012).

Capítulo 4

Análisis Económico del Derecho Tributario Sancionador.

En este capítulo nos referiremos al concepto general de eficiencia entendido así por la economía, seguidamente mencionaremos el contenido del principio de eficiencia en términos jurídicos; para luego mencionar y dejar claro el objetivo de la sanción por inexactitud fijar un axioma general sobre el contenido de análisis económico del derecho de la sanción en comento. Continuaremos el análisis económico del caso examinando la eficiencia de la progresividad de la sanción estableciendo las conductas que sobre el particular tienden a adoptar los contribuyentes. Finalmente incluiremos en el test de proporcionalidad elementos propios del análisis económico del derecho que permitan evidenciar la eficiencia o no de la aplicación del principio de en mención en el derecho tributario sancionador.

4.1. Aplicación del Análisis económico del derecho a las sanciones tributarias.

Para iniciar el abordaje del análisis económico del derecho de la sanción por inexactitud nos referiremos al concepto de eficiencia en términos económicos; luego señalaremos la noción del principio de eficiencia desde el contenido tributario y haremos el pertinente análisis económico de la sanción por inexactitud, como ejemplo de

sanciones tributarias elegida dada sus especificidad y vicisitud y su elevada cuantificación.

Puede entenderse por eficiencia la noción de asignación de recursos en donde se maximiza su valor. (POSNER, 2002).

El concepto de eficiencia estuvo inicialmente asociado al criterio utilitarista de ADAM SMITH, en el que las situaciones eficientes son las que maximizan la riqueza de la sociedad. Puede entenderse la eficiencia como la propiedad de una asignación de recursos según la cual está maximiza el excedente total que reciben todos los miembros de la sociedad. (MEDELLIN RINCON, 2013)

Vale indicar pues que pueden emplearse 3 nociones de eficiencia; la optimalidad de Pareto; y la superioridad de Pareto y la eficiencia de Kaldor Hicks; (ROEMER, 1994).

Las 3 nociones implican la clasificación de un estado de cosas, en el primer caso (optimalidad de Pareto) si ningún otro estado de cosas es superior a él, es decir si cualquier alejamiento con respecto a este estado de cosas hace que por lo menos un individuo empeore; el segundo caso, la superioridad de Pareto, está referida a que un estado de cosas es superior en cuanto no deja a ningún individuo mejor que antes y hace que por lo menos una persona mejore. Y finalmente la eficiencia de Kaldor Hicks desarrolla la idea de compensación potencial, en la cual un estado de cosas es eficiente si los ganadores pueden compensar a los perdedores. (ROEMER, 1994).

Puntualmente en el tema tributario, vale decir que así como los juristas encuentran elementos para darle un preciso contenido a la norma y validar su aplicación de los

principios generales, los economistas encuentran en el derecho tributario en conjunto de reglas por medio de las cuales es posible modificar la distribución y el uso de los recursos disponibles para la satisfacción de las necesidades sociales. (FUENTES BERNAL , 2015).

El análisis económico del derecho tributario hace énfasis en el impacto de las normas desde la perspectiva de la eficiencia, es decir, desde el punto de vista de su contribución a la reducción de costos y el aumento de beneficios. Evidentemente las normas tributarias constituyen incentivos y restricciones que operan sobre el mercado, aspecto que se finalmente se refleja en las utilidades que es capaz de producir la sociedad.

El estudio del derecho tributario desde la perspectiva económica no obedece exclusivamente a la aplicación del postulado de eficiencia. Si bien el análisis económico del derecho hace referencia a la utilidad de la ley para reducir los costos y maximizar los beneficios de la sociedad, el derecho tributario, como expresión de la política, acoge otros principios con significado económico como son la justicia y la equidad. Bajo esta premisa es bueno adoptar una concepción más amplia del análisis económico en la que se incorporen los distintos objetivos que se propone alcanzar el estado por medio de la tributación. (FUENTES BERNAL , 2015).

Adentrándonos en el Principio de eficiencia en la materia tributaria, debemos decir que el mismo se encuentra normativizado en el artículo 363 de la Constitución Política, y el mismo tiende a establecer un sistema tributario que produzca los recursos necesarios para atender los gastos e inversiones públicas al menor costo posible. La

pretensión es que los tributos y sus costos de cumplimiento deben permitir el desarrollo de los negocios con el menor entorpecimiento posible, para lo cual es necesario que las normas sean estables, claras y sencillas de aplicar, lo que se ha denominado adicionalmente principio de neutralidad.

De presente la noción de eficiencia, vale indicar pues que la eficiencia de la sanción por inexactitud puede verificarse como la continua y constante sensación de riesgo subjetivo por parte del contribuyente en que al cometer una inexactitud sancionable el “precio” por su conducta es elevado conminándolo a evitar, controlar cualquier conducta en tal sentido; y así mismo, allanarse prontamente al requerimiento de la administración al verse descubierto en la comisión de la conducta sancionable.

Así pues, el análisis económico de la sanción en comento soporta el mismo el método de Bentham para la sanción penal.

Bentham suponía que las personas son maximizadoras racionales respecto de la decisión de cometer un delito, el problema del control penal se reduce entonces a establecer un conjunto de “precios” por el delito manipulando dos variables que determinan el costo del castigo para el potencial delincuente; a saber, la severidad del castigo y la probabilidad de que este se aplicara.

En la medida en que si existe una sanción alta, como en efecto lo es la sanción por inexactitud, hemos generado un sistema tributario eficiente en la medida en que la capacidad operativa de las administraciones tributarias es reducida; por ello una de las variables consideradas para determinar el costo del castigo, (la severidad de la sanción) si

bien es razonable; la segunda variable (la probabilidad de ser aplicada) es relativa ante la limitada capacidad operativa evidenciada.

Tales consideraciones generan dudas sobre la eficiencia de la sanción, entendida como el mantenimiento del rigor al momento de presentar las declaraciones tributarias, generando un relajamiento en la conducta de los sujetos, al considerar que eventualmente dada la probabilidad de ser sorprendidos es relativamente sencillo reducir la sanción, afectando la eficiencia de la misma.

4.2. Eficiencia en el ejercicio de la sanción por inexactitud para lograr el objetivo de la misma.

Conforme al análisis económico de la sanción por inexactitud realizada precedentemente, bien podría señalarse que dada la estructura progresiva de la sanción y el objetivo de la misma actualmente la sanción en comento no reviste eficiencia. En la medida en que la sanción debe obedecer a dos variables inversamente proporcionales; es decir entre más alto sea el monto de la sanción a imponer, menor será la probabilidad de su imposición.

Puntualmente y revisando la estructura vigente encontramos una relación perversa que desconoce la finalidad de la sanción, en la medida en que si bien el planteamiento está bien desarrollado en la ley, “mayor sanción, menor probabilidad” en la práctica sucede lo contrario “menor sanción, menor probabilidad” lo cual no permite lograr la debida eficiencia de la sanción por inexactitud.

Lo anterior se explica en la medida en si bien es cierto la sanción tiene el rotulo de ser enorme, gravosa y más costosa que la maximización del recurso por parte del contribuyente, si eventualmente y probabilísticamente la administración tributaria logra sorprender a un contribuyente en la comisión de un hecho sancionable, dentro del proceso para su imposición se puede reducir la sanción a una cuarta de la misma; lo cual a efectos prácticos altera la ecuación planteada de “mayor sanción, menor probabilidad”.

Así pues, la progresividad de la sanción inicialmente explicada al inicio de este documento hace que la misma sea reducida ante la probabilidad de su imposición. Lo que se traduce carta blanca en una sanción reducida y una pequeña probabilidad de imposición, lo cual no logra el objetivo de riesgo subjetivo en el contribuyente.

Adicionalmente a lo anterior, entre las vicisitudes de la sanción por inexactitud se encuentra la posibilidad de la demanda *per saltúm* explicada anteriormente, y la existencia de la diferencia de criterios que eventualmente permiten dilatar la discusión y eventualmente evitar la imposición de la sanción, lo cual claramente denota lo ineficiente de la estructura sancionatoria para esta sanción.

Lo anterior en la medida en que el contribuyente bien puede acudir al contencioso y minimizar la imposición de la sanción, lo cual refuerza la afirmación que en la práctica sucede de “menor sanción, menor probabilidad”.

La situación descrita, desconoce el razonable análisis económico de las sanciones, en la medida en que para establecer la mejor combinación entre probabilidad y severidad de la sanción depende del costo esperado por el contribuyente inexacto. Así mismo, debe indicarse que los costos de imposición de la sanción si bien aumentan la probabilidad

estos tienen a su vez costos en la administración, (más funcionarios, más infraestructura, capacitación, etc.) en tanto el monto de la cuantía de la sanción es en términos de costos para la administración igual a cero; no resiste análisis que si bien la sanción fijada es alta dentro del trámite de su imposición la misma se reduzca. (POSNER, 2002).

Puntualmente, se insiste en que la conducta tozuda del contribuyente de dilatar la discusión de la sanción, mediante la demanda *per saltum* y la diferencia de criterios haciendo nula o irrelevante la existencia de la sanción.

4.3. Análisis de eficiencia al test de proporcionalidad.

Como quedó anotado en el capítulo anterior, el principio de proporcionalidad no resulta del todo aplicable en el ámbito de la administración, al carecer de herramientas legales que permitan adecuadamente la inserción de elementos subjetivos a la imposición de las sanciones tributarias dentro del derecho tributario sancionador.

Además de lo anterior, al realizar el pertinente análisis de enfoque positivo del AED la sanción por inexactitud no se encuentra que la misma sea del todo eficiente, vistas las vicisitudes expresadas líneas anteriores.

Si bien al aplicar el test de proporcionalidad sugerido por la doctrina y explicado en un capítulo precedente, y considerando que el mismo determina que la aplicación de la responsabilidad objetiva resulta desproporcionada visto el fenómeno de la constitucionalización del derecho administrativo, por lo que se haría necesario la inclusión de variables de responsabilidad subjetiva al derecho tributario sancionador, no

resulta del todo pacífico tal condición en la medida en que en nuestro sistema jurídico no existe la posibilidad normativa de incluirlo salvo las consideraciones que sobre el particular la Corte Constitucional ha realizado, las cuales no llegan al detalle de establecer el procedimiento o metodología para que el funcionario de la administración proceda a formular o a ponderar tales condiciones subjetivas de responsabilidad.

Se propuso entonces que tales consideraciones pudieran realizarse mediante el principio de proporcionalidad, no obstante advertimos situaciones que no permitían realizar la ponderación de manera evidente.

No obstante ello, el referido test arrojó que dada la necesidad, idoneidad y ponderación de los derechos fundamentales incluidos en el test, y puntualmente el esquema ponderativo, de pesos concretos y abstractos incluidos en el test, debe primar el derecho fundamental de la presunción de inocencia de la legalidad; lo cual intuitivamente y dada la carga axiológica social sería el punto óptimo según el esquema planteado en el capítulo anterior.

Es decir desde el enfoque normativo del AED, el DEBER SER es la inclusión de la responsabilidad subjetiva en el derecho tributario sancionador. A tal conclusión arribamos luego de elaborar el denominado test de eficiencia como complementario del test de proporcionalidad, incluyendo el mismo esquema planteado cuando nos referimos a la tensión eficiencia y equidad, de hecho el mapa planteado incluye los conceptos de debido proceso y legalidad (DP Y L).

Tal modelo se propone entonces como un paso adicional para establecer la eficiencia de la proporcionalidad, adicionalmente a ello, y como quedó expresado líneas

anteriores, también se propone la inclusión de los costos de transacción, siguiendo el Teorema de Coase y el Teorema Normativo de Hobbes, entendiendo que a menores o nulos costos de transacción (reducción de las sanciones tributarias) los actores optimizarían sus transacciones encontrando una eficiencia íntima que hemos denominado el SER, a la que arribamos luego de aplicar la teoría de juegos indicada en el capítulo anterior, donde nos muestra que pese al deber ser (debido proceso) los actores en la transacción (estado y contribuyente) optarían por refugiarse en la legalidad de las sanciones lo cual en manera alguna comporta la inclusión de elementos subjetivos en el juicio de responsabilidad tributaria.

Así pues, pese a que según el test de proporcionalidad y el acápite sugerido de eficiencia debe primar el debido proceso es decir la responsabilidad subjetiva, tal conclusión nos permite entender que lo óptimo (justo y equitativo) es que las sanciones tributarias tengan una dosis de subjetividad DEBER SER, no obstante lo anterior, al hacer el análisis de costo beneficio, mediante el Teorema de Coase en el cual anulamos los precios de la norma encontramos que lo que realmente sucederá es que se siga honrando el principio de legalidad y continuar con las sanciones de manera objetiva, por lo que además de la imposibilidad por parte de la administración de realizar el test de proporcionalidad tampoco la conducta racional de los actores permitirán la debida aplicación en la medida en que ambos buscarán la mejora de su condición mediante la cobertura legal del sistema normativo.

Es entonces oportuno indicar que si bien el conglomerado social está de acuerdo con que la situación más óptima para todos es la aplicación del derecho fundamental de

presunción de inocencia sobre el debido proceso, la decisión u opción racional es continuar aplicando el principio de legalidad, entendido este como la ausencia de condiciones de culpabilidad del sujeto infractor.

Si bien la situación antes descrita, no constituye el deber ser ni el sentir general de los actores en la relación jurídico tributaria, la misma bajo los postulados de Bentham deviene en provechosa en la medida en que es útil para todos, lo que se denota cuando entiende que “...*la única finalidad cabal adecuada debe ser la mayor felicidad para toda la comunidad, tanto gobernantes como gobernados, el principio de máxima felicidad debe ser el principio fundamental...*”.

De manera que en el pensamiento utilitarista de Bentham, pese a que la posición más óptima para todos los actores es el ejercicio del derecho fundamental de presunción de inocencia, dadas las necesidades de cada actor y al considerar los costos de transacción bajo la inercia misma de las relaciones jurídico tributarias se aplicará el principio de legalidad, con lo cual se expresa el Teorema de Coase expresado en líneas anteriores.

Finalmente vale indicar que si bien es cierto la corriente doctrinaria, jurisprudencial y legislativa se estaba acercando a considerar la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el ejercicio impositivo sancionatorio tributario, el legislador del año 2016 no consideró la inclusión de condiciones de culpabilidad para la imposición sanciones y únicamente se refirió tautológicamente a la lesividad de la sanción, lo que claramente denota que las partes si bien son conscientes de la vigencia y de la constitucionalización del derecho, toman

decisiones racionales basadas en sus propios intereses fijando condiciones claras y fijas para el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarios, lo cual muestra la pretensión de entender las sanciones como precios o multas que se deben pagar ante ser descubiertos en la comisión de una infracción tributaria.

Conclusiones

A manera de conclusión haremos una síntesis del análisis efectuado respecto de las implicaciones de la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador, contestaremos la pregunta problema planteada desde las nociones de estabilidad jurídica, litigiosidad así como la eficiencia tributaria y estableceremos el cumplimiento de la hipótesis planteada en la introducción de esta investigación y finalmente verificaremos el cumplimiento de los objetivos tanto general como específicos.

Siguiendo la estructura de la investigación indicamos que para responder la pregunta de investigación se hizo necesario hacer un análisis de la dogmática clásica del derecho tributario sancionador, considerándolo como núcleo fuerte del derecho tributario al fijar sanciones onerosas y sin consideraciones de culpabilidad para el contribuyente.

Lo que comportaría un importante incentivo negativo al contribuyente para abstenerse de incurrir en conductas que fueran calificadas como infracciones tributarias, tal poderosa y a veces avasallante noción de responsabilidad permitiría, en principio, hacer el derecho tributario sancionador más eficiente y abrumador considerando lo oneroso de las sanciones.

No obstante lo anterior, al entender que tales sanciones son un precio que el legislador ha impuesto a las relaciones jurídico tributarias, que externalizan las eventuales

situaciones de incumplimiento, hemos visto que las mismas eventualmente podrían devenir en impagables generando justamente el efecto contrario, pues al volverse impagables no constituyen un incentivo negativo que evite conductas sancionables.

Igualmente consideramos otras corrientes del derecho sancionador en el cual se incluyen consideraciones sobre la culpabilidad del infractor, a lo que debemos indicar que si bien la Constitución incluye poderosas y a veces tajantes disposiciones sobre la imperiosa necesidad de incluir en cualquier derecho sancionador valoraciones de culpabilidad en el derecho tributario sancionador no ha sido eficientemente permeado por tal corriente constitucionalizadora, en la medida en que aun hoy existe un notable divorcio entre la doctrina jurisprudencial del Consejo de Estado, quien funge como juez natural de la conducta de la administración; y la Corte Constitucional como suprema guardiana de la Constitución.

Si bien existen algunos pronunciamientos del Tribunal Constitucional estos han sido tímidos, y tan esporádicos que no han permitido elaborar una línea clara y aplicable, lo cual ha generado que la administración tributaria sea consciente de la necesidad de aplicar los principios pero no cuente con las herramientas o facultades que le permitan ejercer aplicar el principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones tributarias.

Adicionalmente pudimos considerar que el legislador del año 2012 incluyó una deshilvanada disposición normativa que conminaba a la administración a considerar los principios contenidos en la Constitución, lo cual resulta no menos que curioso que el

derecho tributario sancionador necesite la expedición de una ley ordinaria que indique expresamente que debe aplicar lo dispuesto en la parte dogmática de la constitución.

Vimos además que tal inclusión normativa se quedó claramente corta y sin mayor utilidad práctica en la medida en que no consagró herramientas ni mecanismos que le permitieran al operador jurídico aplicar en debida forma los principios allí incluidos.

Reflexionamos sobre las recientes disposiciones en materia sancionatorias incluidas en la legislación del año 2016, en la cual desconoce de un tajo las consideraciones sobre culpabilidad que empezaba a avizorar el legislador, borrando dentro el principio de presunción de inocencia del silogismo para imponer una sanción tributaria. No obstante evidenciamos que esta normatividad, incluye una modificación importante en uno de los campos que permitirían el ejercicio del principio de proporcionalidad como lo es la diferencia de criterios, la cual queda definida de manera más amplia y nebulosa lo que permitiría incluir en su estudio una buena dosis del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia.

Presentamos los elementos o herramientas propias del Análisis Económico del Derecho que nos permitieron por un lado estudiar la razonabilidad de la aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en el derecho tributario sancionador; y por otro estudiar la predictibilidad de la aplicación de la proporcionalidad.

Explicamos las nociones de optimalidad paretiana, teoría de juegos, costos de transacción y teorema de Coase, para entender la dimensión de las sanciones en términos

de externalidades negativas en las relaciones jurídico tributarias entre el Estado y los particulares.

Consideramos además, el devenir de la constitucionalización del derecho, así como la necesidad de incluir el razonamiento constitucional en la *sindéresis* del derecho administrativo y puntualmente en el derecho tributario sancionador, evidenciando el poco espectro que el mismo legislador ha dejado para el ejercicio de tal razonamiento.

Avanzamos en el ejercicio del principio de proporcionalidad revisando la procedencia del mismo en el devenir normal del ejercicio del derecho tributario sancionador, evidenciando, como se insinuó líneas arriba, que no existen mayores espacios para su ejercicio, salvo las condiciones de fuerza mayor y caso fortuito para las personas sometidas al infame secuestro y en principio al ejercicio de la causal excluyente de responsabilidad en la sanción por inexactitud denominada diferencia de criterios.

Lo anterior entendiendo que el principio de proporcionalidad comporta la necesidad de la existencia de cierto grado de discrecionalidad por parte de la administración en la expedición del acto administrativo en el cual se materializaría la imposición de la sanción.

Se propuso la inclusión de normas denominadas de “soft law” que le permitan a los funcionarios contar con herramientas argumentativas y de orientación para el ejercicio del principio de proporcionalidad en los ámbitos permitidos al mismo, como ya fueron explicadas donde se verifique cierto criterio de discrecionalidad.

Se aplicó el principio de proporcionalidad al régimen tributario sancionador, evidenciando interesantes conclusiones sobre la tendencia del legislador de anular la posibilidad de subjetivismos en el momento del ejercicio del poder sancionador.

Se incluyó al test de proporcionalidad un análisis de eficiencia, buscando establecer e incluir el análisis económico del derecho al principio de proporcionalidad buscando establecer si la inclusión de consideraciones de culpabilidad eran eficientes y satisfacían las necesidades de los contribuyentes, lo anterior mediante el ejercicio de la teoría de juegos, y un análisis desde herramientas de la microeconomía que permiten predecir el comportamiento y preferencias de los agentes incluidos en la dinámica del ejercicio de la potestad sancionatoria.

Se logró establecer que la posición más óptima y eficiente, según la teoría de juegos empleada, era incluir el principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia en el ejercicio del derecho tributario sancionador, considerando que todos los actores de la dinámica estarían conformes con tal aplicación. Sin embargo y al considerar las decisiones racionales de los individuos (Estado y contribuyente) se encontró una variación de la posición de optimalidad arrojada virando a mantener el régimen sancionatorio tributario bajo los actuales esquemas en términos de culpabilidad y lesividad.

Se explica lo anterior, en que al tener un esquema objetivo en el ejercicio de la potestad tributaria sancionatoria, se efficientiza el proceso de discusión al neutralizar discusiones sobre el aspecto volitivo e intencional del sujeto infractor; además de ello es claro que dadas las necesidades de estabilidad jurídica, al considerar un régimen

sancionatorio que no considere la culpabilidad del sujeto, las sanciones se convierten en un precio que quienes ejercen conductas de evasión y elusión tributaria estarían sujetos a pagar en la eventualidad de ser descubiertos.

El tener la información clara de a cuánto ascendería la sanción (precio) por incumplir o no cumplir adecuadamente los deberes y obligaciones tributarias le permitirían al contribuyente esquivo en el cumplimiento cuantificar el costo beneficio de su actuación.

Igualmente al tener sanciones claras, sin que las mismas sean posiblemente distorsionadas por elementos de culpabilidad, permite una aplicación más pura del teorema de Coase, al entender que al estar definidos los derechos los actores de las relaciones o transacciones encuentran la posición más eficiente para los intereses de cada uno, por lo que para la administración tributaria generaría importantes réditos en la medida en que su proceso sancionatorio sería más expedito y por ende más eficiente y más económico al tener que reducir la necesidad de capacitación de los funcionarios en temas probatorios y de consideraciones objetivas.

Ahora bien si bien es cierto que al revisar el test de eficiencia planteado en la investigación los actores en la dinámica jurídico tributaria están “de acuerdo” en que lo más eficiente para los intereses de cada uno es el mantenimiento del régimen tributario sancionatorio sin hacer valoraciones culpabilísticas vistas las necesidades de información y eficiencia, vale indicar a guisa de crítica que al entender las sanciones como precio por el incumplimiento en el deber de tributar a la larga erosiona la necesaria existencia de una consciencia colectiva o pacto social en el pago de los impuestos para reducir las

desigualdades, lo cual afecta y mina la imperiosa creación de sentimiento de pertenencia a la sociedad colombiana que redundaría en mayor control social y mayor participación política.

La concepción de entender una sanción como precio por el incumplimiento, deja sin efecto uno de los efectos de la pena más simbólicos en su imposición, como lo es el carácter ejemplarizante y generador de vergüenza social al desconocer los valores de solidaridad y colaboración que deben existir en un estado social de derecho.

No sobra además indicar que el hecho de mercantilizar algunas situaciones de la vida en comunidad bien podría degenerar en corrupción, a lo que queda preguntar bajo qué circunstancias podríamos mercantilizar el deber de contribuir tan necesario en la construcción de estado y nación.

En atención a la pregunta de investigación planteada se fijó como objetivo determinar si la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador, es eficiente para satisfacer las necesidades que sobre seguridad jurídica, reducida litigiosidad y recaudo eficiente existen en la administración tributaria colombiana.

Puntualmente y respecto de los objetivos planteados es de mencionar que conforme a las anteriores reflexiones se determinaron los efectos de la proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador en el ámbito de estabilidad jurídica, litigiosidad, y eficiencia tributaria. Lo anterior mediante el ejercicio del test de proporcionalidad de las sanciones tributarias, acompasadas con un examen adicional de eficiencia y optimalidad paretiana; con lo cual se logró concluir, como en

efecto se explicita más adelante, que la aplicación del principio de proporcionalidad del el derecho fundamental de presunción de inocencia si bien es un sentir de optimalidad social y general, no logra ser eficiente en términos de seguridad jurídica, litigiosidad y eficiencia tributaria; lo anterior, por cuanto al considerar las pretensiones, elecciones y preferencias de los sujetos de la dinámica jurídico tributaria estos optan racionalmente por una preferencia de legalidad y seguridad jurídica que se transmite en evitar revisar elementos de culpabilidad en el ejercicio de la potestad tributaria sancionadora.

Puntualmente y para referirnos a los objetivos específicos vale indicar que la apuesta por los objetivos específicos fueron: i).Revisar las definiciones, nociones, hechos sancionatorios y monto de las sanciones tributarias; ii). Analizar los cambios que en materia de aplicación del derecho tributario sancionador han surgido con ocasión de la Constitución de 1991. iii). Examinar el tratamiento de los derechos fundamentales mediante el principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador; iv). Consultar el análisis económico del derecho tributario sancionador como precio fijado por el incumplimiento de los deberes y obligaciones y v). Incluir un análisis de eficiencia al principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales.

De presente lo anterior, resulta oportuno mencionar que para lograr cumplir los objetivos específicos planteados, iniciamos el escrito con una aproximación de los elementos generales del Análisis Económico del Derecho, denotando las ramas del mismo, sobre razonabilidad y predictibilidad de las normas que se adoptaren en el colectivo social, seguidamente a ello señalamos y pusimos de presente la valoración actual o interpretación

del régimen tributario sancionador, estableciendo que en Colombia existe un marcado formalismo en la hermenéutica de la atribución tributaria sancionadora.

Nos detuvimos en las definiciones, nociones, hechos sancionatorios y monto de las sanciones tributarias, tal como lo planteaba el primer objetivo específico

De lo anterior logramos establecer que el régimen tributario sancionador no tiene una estructura dogmática que permita evidenciar la existencia de un bien jurídico tutelado, por lo que no es posible realizar un juicio adecuado de antijuridicidad y culpabilidad por parte del sujeto infractor, en la medida en que dada la consagración normativa de las sanciones tributarias para su imposición únicamente basta el ejercicio de la conducta allí descrita, sin mayores miramientos de culpabilidad, salvo en contadas excepciones como son la fuerza mayor, el caso fortuito y eventualmente la diferencia de criterios en la sanción por inexactitud, adicionalmente revisamos el interés del legislador al incluir en la ley del 2012 algunos principios y realizó la remisión expresa a los artículos que sobre el particular se encuentran en la Constitución, infortunadamente el legislador no realizó una labor de sistematización de tal disposición con el sistema tributario vigente, además de lo anterior tampoco la consagración de herramientas útiles y eficientes que le permitieran al operador jurídico el ejercicio de tales principios.

Igualmente revisamos que la reciente Ley 1819 de 2016, dispuso la derogatoria de tal normatividad guardando silencio respecto de la remisión expresa que realizaba la Ley 1607 de 2012, y sin mencionar la necesidad de establecer un juicio de culpabilidad el infractor. Correlativamente a ello, modificó la denominada diferencia de criterios al incluir una redacción de textura abierta, que en principio propiciaría un espacio amplio

para el ejercicio del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales dada la eventual existencia de una discrecionalidad en el entendimiento de la causal de diferencia de criterios en la sanción por inexactitud.

Seguidamente hicimos una consideración sobre el análisis de los cambios que en materia de aplicación del derecho tributario sancionador han surgido con ocasión de la Constitución de 1991. A lo que conviene señalar que si bien existe una marcada tendencia constitucionalizadora del derecho administrativo, bien sea mediante el denominado control constitucional abstracto y el concreto, no existen herramientas adecuadas y ajustadas a las realidades procesales de los operadores jurídicos que les permitan aplicar el principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales. Tímidamente existe alguna disposición en la Ley 1437, cuando se refiere a que las actuaciones discrecionales deben ser proporcionadas, sin que exista mayor posibilidad normativa al particular.

Igualmente existe una corriente antiformalista expresada por la Corte Constitucional existe igualmente una resistencia en la doctrina jurisprudencial del Consejo de Estado, en el cual entiende que el derecho fundamental de presunción de inocencia no es del todo aplicable en el régimen sancionador tributario, lo cual claramente complica la sindéresis de las normas que consagran las sanciones tributarias vigentes, en la medida que un juicio de legalidad surtido en la jurisdicción contencioso administrativo, arrojará como resultado un fallo que prescinde de cualquier valoración de la culpabilidad del ciudadano infractor; en tanto que en un examen de constitucionalidad a la actuación de la administración surtido por un juez constitucional bien podría culminar en una

exoneración de la sanciones considerando las valoraciones referida a la culpa contenidas en la Constitución.

Tal divorcio en la *sindéresis* de normas sancionatorias genera la indeseada inseguridad jurídica tan vital para cualquier sistema tributario, lo cual encarece los costos de transacción en que deben incurrir los contribuyentes, afectando el cumplimiento voluntario que es la expresión misma de la eficiencia tributaria, tan mencionada a lo largo de esta investigación.

Igualmente se examinó el tratamiento de los derechos fundamentales mediante el principio de proporcionalidad. A lo que conviene señalar que la aplicación del principio en mención no resulta de fácil utilización por parte de la administración, en la medida en que el mismo supone la existencia de espacios o lugares donde haya lugar a la discrecionalidad, lo anterior considerando que normalmente la actuación de la administración es reglada deja poco espacio para el principio de proporcionalidad en el derecho administrativo ejercido por la administración, salvo en excepciones que el mismo legislador ha tenido a bien incluir, lo cual denota, como se dijo en líneas precedentes, que si bien los operadores jurídicos son absolutamente conscientes de la aplicación de la Constitución en su interpretación diaria no encuentran espacio o mejor lugar donde puedan ejercer en debida y adecuada forma la proporcionalidad de los derechos fundamentales.

Igualmente se reflexionó que el principio de proporcionalidad se encuentra incluido en la misma estructura del sistema sancionatorio tributario, en la medida en que como no existe un bien jurídico tutelado de manera expresa los fines de la actuación de la

administración se ofrecen en cualquier caso legítimos en tanto buscan asegurar el cumplimiento de obligaciones y deberes tributarios necesarios para el normal y cabal desarrollo del Estado Social de Derecho, igualmente los medios empleados para ello son los únicos de los que dispone la administración, y la proporcionalidad está dada por el mismo legislador al disponer o mejor determinar la sanción aplicable ante cualquier infracción.

Se mencionó la posibilidad de incluir normas del denominado “soft law” que permitiera a los funcionarios la aplicación de manera armónica del principio de proporcionalidad del derecho fundamental a la presunción de inocencia, no obstante existe claramente la dificultad de la sencilla aplicación del principio de proporcionalidad.

Se realizó el pertinente análisis económico del derecho tributario sancionador como precio fijado por el incumplimiento de los deberes y obligaciones,

Se revisó mediante herramientas de la microeconomía la concepción de las sanciones tributarias, entendiendo que las mismas son incentivos negativos que hacen visibles las externalidades negativas que conllevan el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias. Se revisó la posibilidad que bajo el teorema de Coase, las partes implicadas en la dinámica jurídico tributaria, ante la adecuada definición de los derechos, y los mínimos costos de transacción, podrían lograr una situación de optimalidad que permitiera satisfacer las necesidades de cada uno, se utilizó un esquema de teoría de juegos en la cual se parte del entendimiento de las decisiones racionales de los agentes son egoístas logrando predecir el comportamiento de los individuos ante la eventual inclusión de la

aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de la presunción de inocencia.

Se incluyó como objetivo específico realizar un análisis de eficiencia al principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales. En este particular se realizó un análisis puntual de eficiencia a la sanción por inexactitud, dada sus especificidad y elevada cuantía, mediante la utilización de herramientas del Análisis Económico del Derecho; de tal análisis se logró encontrar que la sanción si bien es cierto es elevada (100%) en algunos casos determinados en la Ley 1819, la misma no es eficiente en la medida en que no existe capacidad ni posibilidades serias que la administración tributaria logre imponerla a los contribuyentes infractores, lo anterior visto la complejidad del tema y la poca capacidad operativa de las administraciones tributarias, lo que ha generado que ante cualquier minoración del impuesto a pagar la sanción por inexactitud se imponga.

No obstante ello, la misma disposición normativa permite reducir el monto de la sanción a valores mínimos del 20%, es decir, la reduce a una quinta parte, lo anterior, contradice el análisis económico que parte de la consideración que una sanción entre más alta es debido a que no es fácil su imposición, en tanto si es baja es porque es muy posible su imposición; lo anterior denota que en esta sanción no es de todo posible su imposición y la sanción es claramente reducible, no obstante lo anterior sucede en la medida en que el “precio” de la misma sanción se va encareciendo a medida en que la administración va adelantando gestiones.

Adicionalmente a lo anterior, encontramos que las decisiones racionales de los actores en la dinámica tributaria encaminarán las decisiones a mantenerse en el principio

de legalidad con ausencia de consideraciones de culpabilidad del sujeto infractor; por lo que si bien la posibilidad de optimalidad general dicta una conclusión los intereses y la racionalidad de los sujetos dicta una conclusión diferente, como es no considerar elementos de culpabilidad en el ejercicio de las sanciones tributarias.

Conforme a todo lo anterior, como conclusión puede señalarse que la aplicación del principio de proporcionalidad en el derecho tributario sancionador, si bien reporta importantes réditos, podría afectar la seguridad jurídica; sin embargo en materia de eficiencia tributaria no reporta mayores implicaciones negativas para el recaudo tributario.

Por lo anterior, es de concluir que dado el actual sistema tributario sancionatorio no existen medidas ni herramientas claras que permitan una debida aplicación del principio de proporcionalidad de las sanciones tributarias sin afectar la seguridad jurídica e incrementar los costos de cumplimiento, por lo que se propone la adopción de un esquema inquisitivo tributario en el cual la administración tributaria funja como ente acusador ante jueces con jurisdicción que tengan la potestad de aplicación del principio de proporcionalidad y cuyas decisiones revisan precedentes verticales y horizontales aplicables tanto a la administración como a sus pares y contribuyentes.

Para responder la pregunta planteada en el acápite introductorio de la investigación definida como qué implicaciones en términos de eficiencia tiene para el Derecho Tributario Sancionador la aplicación del principio de proporcionalidad de los derechos fundamentales?, resulta menester referirnos a la estabilidad jurídica como necesidad e imperativo del sistema tributario de cualquier estado moderno, indicando

además que el principio de seguridad jurídica no se refiere únicamente a las normas que conforman el sistema tributario sino también a las interpretaciones que de dichas normas (tanto sustanciales como procedimentales) hacen, hagan o harán las autoridades tributarias. De manera que un cambio de interpretación intempestivo lesiona los postulados de la seguridad jurídica más aún cuando la modificación interpretativa bien podría ser lesiva a los intereses o motivaciones del contribuyente.

El desarrollo legal y doctrinal del principio de seguridad jurídica en el ordenamiento jurídico tributario busca garantizar certeza en la relación con el régimen aplicable, especialmente cuando existe la posibilidad de incorporar nuevas interpretaciones, argumentaciones o normas que modifican las relaciones existentes. Tales modificaciones encuentran su génesis o motivación en coyunturas económicas que imponen en la administración interpretaciones más robustas y con tintes recaudatorios; igualmente los cambios pueden deberse a la falta de unidad normativa y a la complejidad del sistema tributario; tales móviles de las modificaciones de las relaciones jurídico tributarias hacen referencia a la labor del operador jurídico (jueces, legisladores y funcionarios públicos) que dadas las anomías existentes y la falta de unidad doctrinal o argumentativa afectan la seguridad jurídica.

En general la seguridad jurídica está constantemente expuesta al cambio frecuente de las normas, interpretaciones, así como por la aplicación de los procedimientos y por la aplicación de criterios variables que permiten cierta subjetividad al operador jurídico.

Ahora bien, de presente lo anterior y haciendo una *sindéresis* del principio de proporcionalidad, es de anotar que consultando las condiciones actuales del mismo en el ordenamiento jurídico colombiano, el mismo deja un espacio considerable a subjetivismos por parte del funcionario público de la administración, si bien existe un método y una adecuada estructura argumentativa para realizar el test de proporcionalidad de los derechos fundamentales en el derecho tributario sancionador, existe un considerable margen de carga argumentativa del funcionario y/o del contribuyente que dada la actual estructura procedimental y de la administración tributaria de manera clara afectaría la seguridad jurídica en los procesos de discusión tributaria.

Lo anterior encuentra refuerzo al realizar el test de eficiencia y de costos de transacción en del principio de proporcionalidad, en la medida que se logró establecer que la conducta que se prefiere entre actores de la obligación jurídico tributaria no es otra que continuar bajo el imperio del principio de legalidad, lo cual denota que en materia tributaria los agentes prefieren actuar bajo la legalidad que honrar los derechos fundamentales como debido proceso, y presunción de inocencia, lo cual se explica necesariamente en considerar las sanciones tributarias como precios por el cumplimiento tantas veces descrito. Adicionalmente lo anterior, el hecho de poder incluir eventualidades discrecionalidades en el proceso sancionatorio bien podría generar inseguridad jurídica, lo cual afecta la estabilidad requerida y anhelada por cualquier sistema tributario.

Respecto de a la litigiosidad vale indicar que la misma está referida las causas y motivaciones por las cuales los contribuyentes, y en ocasiones la administración, acude a

dirimir sus conflictos ante la jurisdicción contencioso administrativa; por lo que resulta valido indicar que incluir una eventual indefinición en la procedencia de las sanciones encarecería los costos de transacción al afectar el flujo de información entre administración tributaria y contribuyentes. Así pues, de considerar la seguridad jurídica como elemento necesario del ordenamiento tributario, la aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción del debido proceso implicaría un incremento o reforzamiento de las causales de litigiosidad que aumentaría el número de demandas y/o acciones en el contencioso administrativo pero orientadas al examen de las causales excluyentes de responsabilidad y culpabilidad de los infractores, lo anterior considerando el campo o espacio de subjetividad que tendrían los funcionarios públicos en el acto de imposición sancionatoria, por lo que de ejercitar un modelo de aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia afectaría la litigiosidad tributaria.

Para referirnos a la eficiencia tributaria, vale indicar que la misma está orientada a lograr la mayor cantidad de recursos con el menor esfuerzo posible por parte de la administración, dentro del ejercicio de tal principio encontramos nociones como la cultura tributaria y riesgo subjetivo, los cuales generan con cierta coerción bien sea cultural o con la generación de un riesgo creado de sanción que los contribuyentes, se allanen a cumplir y satisfacer sus deberes y obligaciones tributarias; con la eventual inclusión en la dinámica sancionatoria del principio de proporcionalidad del derecho fundamental de presunción de inocencia se afectaría los denominados recaudos voluntarios o vegetativos, que son resultado de la cultura tributaria y el riesgo subjetivo, pues al no existir un precio

determinado por el incumplimiento de los deberes y obligaciones y antes un espectro amplio de subjetividad del operador jurídico se permitiría al ciudadano infractor argumentar razones diferentes a la lesividad de la conducta eventualmente generando una cultura del no pago de los impuestos.

Lo anterior implica o mejor generaría un riesgo importante en la medida en que la sociedad colombiana no es la más orientada a contribuir en las cargas públicas, por lo que si bien es cierto la aplicación del principio de proporcionalidad del derecho fundamental a la presunción de inocencia cumpliría con los cometidos de un Estado Social de Derecho, dadas las complejidades sociológicas de nuestra realidad afectaría el recaudo tributario igualmente afectando los flujos de recursos necesarios para prestar todos y cada uno de los servicios y proteger los derechos a los que se ha comprometido el estado en la Constitución del año 1991.

Conforme a lo anterior, se evidencia que si bien los actores en la dinámica jurídico tributaria (contribuyente y Estado) coinciden, según lo explicado, que la posición deseable y lo esperable es incluir el principio de proporcionalidad del derecho fundamental a la presunción de inocencia en el régimen tributario sancionador, al realizar un análisis de costos de transacción y un test de eficiencia bajo las condiciones de la teoría de juegos planteada se evidencia que los actores prefieren tener las reglas claras, y conocer de antemano las consecuencias de sus omisiones e incumplimiento.

Si bien no es la posición óptima socialmente aceptada la misma deviene en eficiente a todos los actores del proceso tributario, en la medida en que los contribuyentes conocen las consecuencias, tienen claro el precio de sus incumplimientos, y la administración bien

podría ejercitar una hermenéutica más plana sin incluir condiciones de culpabilidad a la conducta del contribuyente infractor.

Como se anotó líneas más arriba, resulta claro que el principio de proporcionalidad del derecho fundamental a la presunción de inocencia tiene implicaciones no necesariamente favorables a la estabilidad jurídica, la litigiosidad y la eficiencia tributaria, en la medida en que genera un velo de desconocimiento de información necesaria en el “mercado” tributario y genera un encarecimiento de los costos de transacción en el cumplimiento y discusión del cumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias.

Adicionalmente a lo anterior, no se encuentra que con la aplicación del principio de proporcionalidad se logre la denominada eficiencia en las condiciones de estabilidad jurídica, y un aumento de la eficiencia tributaria visto que los actores de manera racional y atendiendo sus motivaciones egoístas y particulares se inclinarían a preferir el principio de legalidad buscando una certeza en las relaciones como quedó anteriormente descrito.

En orden a lo anterior, es válido indicar como conclusión que si bien es cierto la aplicación del principio de proporcionalidad resulta óptimo para los actores del proceso jurídico tributario, es decir la ponderación de los derechos fundamentales resultan el deber ser de los sujetos, la preferencia individual de cada uno de estos sujetos está referida a honrar el principio de legalidad y garantizar la denominada seguridad jurídica en las relaciones jurídico tributarias contribuyente – Estado.

Lo anterior lo denota claramente los diagramas de juegos planteado y de optimalidad propuesto en los capítulos anteriores; por lo que si bien es cierto es deseable socialmente

la aplicación del principio de proporcionalidad el mismo no sucederá hasta que por vía legislativa se garantice para los contribuyentes la seguridad jurídica.

No obstante lo anterior, para abordar y blindar la necesaria seguridad jurídica en la aplicación del principio de proporcionalidad se propone la creación de un nuevo sistema sancionatorio tributario, partiendo de la dogmática de los derechos fundamentales según lo señala la noción de la constitucionalización del derecho. Pero determinando claramente los casos en los cuales es posible sustraerse de la imposición de la sanción tributaria conforme a criterios valorativos subjetivos del actuar del contribuyente.

Además de lo anterior, se hace necesario la formulación de un nuevo esquema de discusión tributario, adoptando la figura de los “Jueces Tributarios”, en los cuales la administración tributaria fungiría como una fiscalía en lo penal acusando a los contribuyentes ante tales jueces quienes en desarrollo de un procedimiento verbal tengan la potestad de aplicar el principio de proporcionalidad en la aplicación de las sanciones tributarias. Con lo anterior, se buscaría garantizar la neutralidad en las decisiones tributarias incluyendo un tercero ajeno en la discusión desde el inicio mismo de las diligencias de fiscalización tributaria.

Tal esquema se vería afectado pues el mismo tendería a ser ineficiente al incluir nuevos trámites y nuevos razonamientos, lo cual se neutraliza con un adecuado esquema previo a la acusación formal que permitiera momentos de transacción o reducción de las sanciones, que evite llegar a acusar de las sanciones antes los denominados “jueces tributarios”.

Además de lo anterior, se precisa necesario generar toda una estructura jurisdiccional que permita responder de manera acertada, eficiente y eficaz ante la demanda de recursos de la administración, adicionalmente a ello, y para asegurar la seguridad jurídica tantas veces mencionada tal nueva estructura estaría dotada de precedentes vinculantes, los cuales permitirían ganar en eficiencia en la gestión tributaria administrativa.

Dentro de tal estructura jurisprudencial deberá contemplarse segundas instancias, salas de decisión y demás elementos que garanticen la eficacia de la gestión. Con lo anterior, y dada la nueva construcción dogmática del sistema tributario sancionador garantizamos la eficacia, eficiencia, seguridad jurídica, y podríamos darle curso en su justa medida a la aplicación del principio de proporcionalidad, en la medida en que consultando el actual planteamiento dogmático sancionatorio, la aplicación del tantas veces mencionado principio de proporcionalidad resulta riesgoso y sin herramientas claras normativas claras que permita el mismo.

Si bien la comisión de expertos tributarios creada recientemente en la Ley 1739, permite entrever una propuesta similar, la propuesta en su informe final, no indica otra cosa diferente a que debe revisarse la inclusión de métodos alternativos de resolución de conflictos, que redituarian en eficiencia en el sistema tributario y propone la creación de un tribunal jurídico administrativo conformado por expertos en materia de impuestos, adscrito al Ministerio de Hacienda, pero autónomo e independiente en sus decisiones, y que se constituya como última instancia en sede administrativa antes de acudir a la jurisdicción contencioso administrativa.

Si bien la propuesta es similar a la planteada en estas líneas, se diferencia en que la administración tributaria únicamente actuaría como instructora y acusadora, y el juez tributario definiría la situación tributaria del contribuyente, pero acompasado a lo anterior existiría un esquema similar al existente en que la administración pueda transar o reducir las sanciones con el contribuyente durante la etapa de instrucción.

Continuamos entonces con la noción de cultura tributaria, la cual no es otra cosa que la aprehensión por parte de los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tanto sustanciales como formales, se parte de la idea que la cultura tributaria tiene su núcleo fuerte en la existencia de sanciones robustas y elevadas que desincentivan la conducta de incumplimiento del contribuyente. Lo cual implica una reflexión importante en la medida en que al matizar la posibilidad de imponer sanciones tributarias la cultura tributaria bien puede afectarse y como consecuencia afectar las cifras de recaudo actuales.

Si bien es cierto, en Colombia no existen importantes niveles de tributación en comparación con los países de la OCDE, existe una razonable y adecuada cultura tributaria que genera que la mayor parte del recaudo sea percibida por la administración en actividades denominadas persuasivas o de fidelización. El restante recaudo es percibido mediante la ejecución de medidas coercitivas, por lo que dada la especificidad del derecho tributario colombiano la implicación del principio de proporcionalidad en la imposición de sanciones tributarias únicamente afectaría a la porción de contribuyentes que espontáneamente y de manera intermitente cumple con sus tributos o que no tiene arraigada la cultura de tributación.

Lo anterior en la medida en que existe un elevado precio (sanciones) ante la decisión razonable de incumplir con los deberes y obligaciones tributarias, además de ello, verse incluido o inmerso en un proceso de discusión tributario implica unos elevados costos de transacción que sin duda alguna inhiben el interés del contribuyente por evadir o eludir los deberes tributarios.

Bibliografía

- Abella Zarate, J. (marzo de 2014). Entuerto sancionatorio en materia tributaria. *Revista impuestos* . Bogotá: Legis Editores.
- Arenas Mendoza, H. A. (2013). *El regimen de la responsabilidad objetiva*. Bogotá: Legis Editores.
- Bentham , J. (1978). *Escritos económicos*. Mexico: Fondo de Cultura Económica .
- Bravo Arteaga, J. R. (2012). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Legis Editores.
- Cahn - Speyer Wells, P. (2011). *Estudios criticos de la jurisprudencia tributaria*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Carbonell, M. (2007). *El principio de proporcionalidad en el estado constitucioal*. Bogotá: Universidad Externado.
- Cardenas Sierra, C. A., & Guarin Ramirez, E. A. (2010). *Filosofia y teoria del derecho* . Bogotá: Universidad Santo Tomas.
- Castellanos Garcia , D. (2012). *¿Qué es la justicia?* Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Fuentes Bernal , J. J. (2015). *La dimension economica del derecho tributario*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Hallivis Pelayo, M. (2009). *Teoría general de la interpretacion*. Mexico: Editorial Porrúa.
- Henao, J. C. (2014). *La constitucionalización del derecho administrativo*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Hoyos Jimenez, C. (2006). *Sanciones tributarias en colombia*. Bogotá : Universidad del Rosario .
- Javier, I. J. (2011). *Análisis económico del derecho metodo investigacion y practica juridica* . Madrid Bosch Editores
- Lopez Medina , D. (2008). *Teoría impura del derecho* . Bogotá : Legis Editores.
- Lopez Medina , D (2012). *La letra y el espiritu de la ley*. Bogotá: Editorial Temis .

- Lozano Rodriguez, E. (2016). *Teoría y puesta en práctica del análisis económico del derecho colombiano* . Bogotá : Universidad de los Andes.
- Mankiw, G. (2012). *Principios de economía*. México: Editorial Cengage.
- Martinez Ferro, H. (2013). *Legitimidad, razon y derecho*. Bogotá: Universidad Externado.
- Medellin Rincon, A. (2013). *La ponderación y el análisis económico del derecho*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Montaña Plata , A. (2014). *La constitucionalización del derecho administrativo* . Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Morales de Setien , C. (2011). *Análisis econpomico del derecho* . Bogotá: Siglo del Hombre .
- Ossa Arbelaez, J. (2009). *Derecho administrativo sancionador*. Bogotá: legis Editorial.
- Perez de ayala. (1968). *Derecho tributario* . Madrid : Editoroal Derecho Financiero.
- Piza, J. (2010). *Curso de derecho tributario*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Posner, R. (2002). *El análisis económico del derecho*. Mexico: Fondo Cultural Económico.
- Restrepo Medina, M. A. (2007). *El derecho administrativo en los albores del siglo XXI*. Bogotá : Universidad del Rosario.
- Roemer, A. (1994). *Introducción al análisis económico del derecho* . Mexico : Fondo de Cultura Económica .
- Russo, E. A. (1997). *Teoría general del derecho en la modernidad y en la postmodernidad*. Buenos Aires: Editorial Abeledo- Perrot.
- Sanchez Perez, A. (2012). *Las normas de derecho blando*. Bogotá : Universidad Externado de Colombia.
- Sandel, M. (2012). *Justicia ¿hacemos lo que debemos?* Boston : Editorial Debate.
- Santofimio Gamboa, J. O. (2014). *Reflexiones en torno a la potestad administrativa sancionadora*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Sarmiento Ramirez-Escudero, D. (2007). *El principio de proporcionalidad en el derecho administrativo* . Bogotá : Universidad Externado de Colombia .
- Stordeur, E. (2010). *Análisis económico del derecho: sus elementos basicos*. Buenos Aires. Editorial Abeledo Perrot.
- Vasquez Posada, O. (2013). *Responsabilidad civil extracontractual*. Bogotá: Editorial Temis .
- Vigo, R. L. (2012). *Constitucionalización y judicialización del derecho* . Bogotá: Grupo Editorial Ibañez.
- Vila, I. (2007). *Fundamentos de derecho constitucional contemporáneo*. Bogotá: Legis Editores.
- Younes Moreno , D. (2012). *Derecho constitucional colombiano* . Bogotá: Legis Editores.
- Zamboni, M. (2016). *Derecho y politica* . Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Zornoza Perez, J. (2010). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá : Universidad Externado de Colombia.