

EL PRINCIPIO DE LESIVIDAD Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA



URIEL GONZÁLEZ MANRIQUE



UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS
FACULTAD DE DERECHO
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO
VILLAVICENCIO
2025

EL PRINCIPIO DE LESIVIDAD Y LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

URIEL GONZÁLEZ MANRIQUE

Artículo académico presentado como requisito para obtener el título de Especialista en Derecho
Tributario

Asesor

Mg. OSCAR FERNANDO QUIROGA SÁNCHEZ

Magíster en Derecho Urbano y Gestión

UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS

FACULTAD DE DERECHO

ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

VILLAVICENCIO

2025

Autoridades Académicas

P. Álvaro José ARANGO RESTREPO, O. P.

Rector General

P. Mauricio Antonio CORTÉS GALLEGU, O. P.

Vicerrector Académico General

P. José Antonio BALAGUERA CEPEDA, O. P.

Rector Seccional Villavicencio

P. Adrián Mauricio GARCÍA PEÑARANDA, O.P.

Vicerrector Académico Seccional Villavicencio

Mg. Julieth Andrea SIERRA TOBON

Secretaria General Seccional Villavicencio

Mg. Rodrigo CORTES BORRERO

Decano de la Facultad de Derecho

Agradecimientos

Agradezco a Dios en primer lugar, mi fuente de vida, quien en su misericordia permite mostrarme el camino, a Cristo mi fuente de amor y con afecto al Espíritu Santo, mi fuente de inspiración.

Mi reconocimiento y gratitud a los directivos de la Universidad Santo Tomás, lugar de desarrollo profesional y académico, quienes durante más de 15 años me han permitido ser parte del cuerpo docente, contribuir a mis logros en la formación académica y lo más importante participar en la formación de nuevas generaciones de abogados (as) y a todas aquellas personas que se cruzaron en mi camino de vida, mil gracias.

Tabla de contenido

Resumen.....	6
Abstract	6
Introducción	7
Objetivos	9
Capítulo 1. Antecedentes históricos y normativos del principio de lesividad y el principio de favorabilidad en relación con las obligaciones tributarias	9
1.1 Antecedentes históricos del principio de lesividad	10
1.1.1 Concepto de lesividad	10
1.1.2 Responsabilidad por lesividad	11
1.2 Antecedentes normativos del principio de lesividad	11
1.3 Antecedentes históricos del principio de favorabilidad	15
1.4 Antecedentes normativos del principio de favorabilidad.....	15
Capítulo 2. Etapas del procedimiento administrativo sancionatorio de naturaleza fiscal.....	17
2.1 Etapa de investigación y fiscalización.	18
2.2 Etapa de determinación.....	19
2.3 Etapa de Liquidación	19
2.4 Etapa de discusión.....	20
2.5 Etapa de cobro coactivo	20
Capítulo 3. Casos en los que la aplicación del principio de lesividad y el principio de favorabilidad han generado conflicto en el régimen sancionatorio tributario colombiano.....	21
Capítulo 4. Criterios de ponderación en justicia del principio de lesividad y el principio de favorabilidad para la aplicación de sanciones tributarias	25
Conclusiones	27
Bibliografía	29

Lista de figuras

Figura 1 <i>Etapas procedimiento administrativo fiscal en Colombia 2025</i>	18
--	----

Resumen

El Estado para su funcionamiento requiere financiar los gastos e inversiones, debe tener fuentes de ingresos a fin de garantizar el cumplimiento de sus fines, para ello tiene una atribución excepcional y es el recaudo tributario. Esta facultad del Estado para recaudar impuestos está basada en el principio de legalidad tributaria, según el cual *solo mediante ley se pueden crear, modificar o suprimir tributos*. Este principio está consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia y en concordancia con el artículo 150, numeral 12, de la misma Constitución, es *al Congreso a quien corresponde la facultad de establecer contribuciones fiscales*. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Conforme al artículo 95 de la Constitución Política, se establece el *deber de los ciudadanos de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado* y además para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se otorgan al Estado facultades sancionatorias, se establece un procedimiento para determinar las posibles sanciones aplicables en caso de incumplimiento. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

El procedimiento sancionatorio en materia tributaria debe respetar los principios de lesividad y favorabilidad, de tal manera que el Estado al imponer sanciones debe garantizar el debido proceso, garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes y es allí donde pueden surgir el interrogante, ¿sí realmente toda omisión genera lesividad para el Estado? Porque pueden entrar en conflicto situaciones que no sean constitutivas de lesividad para el Estado y que en este estudio determinaremos si el criterio de lesividad tiene una interpretación restrictiva o por el contrario debe ceder en aplicación del principio de favorabilidad.

Palabras Clave: gastos, inversiones, impuestos, tributos, lesividad, favorabilidad, legalidad.

Abstract

The State, to function, needs to finance expenses and investments; it must have sources of income to guarantee the fulfillment of its purposes; for this purpose, it has an exceptional power, which is tax collection. This power of the State to collect taxes is based on the principle of tax legality, according to which taxes can only be created, modified, or abolished by law. This

principle is enshrined in Article 338 of the Colombian Political Constitution, and in accordance with Article 150, paragraph 12, of the same Constitution, Congress has the power to establish tax contributions.

Pursuant to Article 95 of the Political Constitution, citizens are required to contribute to the financing of state expenditures and investments. Furthermore, to ensure compliance with tax obligations, the State is granted sanctioning powers. A procedure is established to determine the possible sanctions applicable in the event of non-compliance.

The sanctioning procedure in tax matters must respect the principles of harmfulness and favorableness. In such a way that the State, when imposing sanctions, must guarantee due process and the fundamental rights of taxpayers. This is where the question may arise: ¿Does every omission really generate harmfulness for the State ?. Because situations that do not constitute harm to the State may arise, and in this study we will determine whether the criterion of harm should be interpreted restrictively or, on the contrary, should yield to the principle of favorability.

Key Words: expenses, investments, taxes, tributes, harmfulness, favorability, legality.

Introducción

Los seres humanos a pesar de vivir en sociedad, tenemos metas propias para nuestra realización, estos fines particulares no pueden estar aislados de los fines comunes que deben primar en un conglomerado.

El Estado Social de Derecho consagrado en el artículo 1° de la Constitución Política de 1991, para concretar esos fines particulares y comunes, diseña políticas públicas en aras de ese bienestar social colectivo, que puede ser a través de la prestación de los servicios públicos o el subsidio de ellos para las clases marginadas o con la destinación en el presupuesto de gastos para la construcción de obras con repercusión social. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

La Corte Constitucional en Sentencia T-426 de 1992, señaló: “...*el Estado social de derecho hace relación a la forma de organización política que tiene como uno de sus objetivos combatir a las penurias económicas o sociales y las desventajas de diversos sectores, grupos o personas de la población, prestándoles asistencia y protección*” (Corte Constitucional de Colombia, 1992)

Existe en cierta manera la coadyuvancia, para el cumplimiento de los fines del Estado y de allí nace *la obligación para los ciudadanos conforme al artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*, además para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias se otorgan al Estado facultades sancionatorias, es el medio coercitivo del cual se vale el Estado para conminar a quienes incumplen las obligaciones formales y sustanciales, bien sea cómo contribuyentes, agentes retenedores o responsables de estas obligaciones con raíces constitucionales. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Las sanciones tributarias ubicadas al mismo nivel de las obligaciones tributarias, es decir como medio para la satisfacción de la labor fiscal, serán objeto de análisis dado que no se pueden erigir como un sistema sancionatorio fundamentado en una “responsabilidad objetiva”, vale la pena aclarar, “premisa: Infracción de la norma, el resultado es sanción” y ello con respaldo en el principio de lesividad.

Por ejemplo: cuando se declara extemporáneamente, conforme *artículo 641 y 642 del Estatuto Tributario, lo que procede es la sanción por extemporaneidad*, (Presidencia de la República de Colombia, 1989) regulaciones que no permiten excusa, dejando de lado el principio de favorabilidad, frente a situaciones como la fuerza mayor o el caso fortuito, que en si relevan la responsabilidad objetiva que entraña el principio de lesividad.

De conformidad con lo anterior, tenemos un procedimiento administrativo sancionatorio en materia tributaria del cual surge la pregunta problematizadora, por lo cual la presente investigación tiene como finalidad, determinar:

¿Cuáles son los criterios de ponderación para definir el conflicto entre el principio de lesividad y el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, de tal manera que se pueda establecer la protección del recaudo y la protección de los derechos de los contribuyentes?, teniendo como posible respuesta a la pregunta de investigación formulada, se genera la siguiente:

Hipótesis: Las sanciones tributarias establecidas en el Estatuto Tributario deben dejarse de aplicar ante la inexistencia de un daño real a la administración, es decir el funcionario debe dejar de lado la responsabilidad objetiva y establecer la sanción de manera proporcional al daño o inhibirse de proferir sanción ante la ausencia de daño.

Para dar respuesta a la pregunta de investigación y con el objetivo de confirmar la hipótesis, se establecen en el presente trabajo los siguientes objetivos:

Objetivos

Objetivo General

Analizar la interacción entre el principio de lesividad y el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario colombiano.

Objetivos Específicos

1. **Describir** los antecedentes históricos y normativos del principio de lesividad y el principio de favorabilidad en relación con las obligaciones tributarias.
2. **Delimitar** las etapas del procedimiento administrativo sancionatorio de naturaleza fiscal
3. **Identificar** los casos en los que la aplicación del principio de lesividad y el principio de favorabilidad han generado conflictos en el régimen sancionatorio tributario colombiano.
4. **Proponer** los criterios que para la imposición de sanciones tributarias, estos obedezcan a la ponderación en justicia del principio de lesividad y el principio de favorabilidad.

Capítulo 1. Antecedentes históricos y normativos del principio de lesividad y el principio de favorabilidad en relación con las obligaciones tributarias

Debemos tener en cuenta que la interpretación de las leyes en Colombia tiene su fuente en los artículos 25 a 32 del Código Civil y ante todo, el artículo 27 el cual preceptúa que *cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*. En otros términos, la literalidad de la norma solo debe prevalecer cuando el sentido sea claro. (Congreso de la República de Colombia, 1873)

La aplicación de la norma tributaria no es ajena a las reglas de interpretación, muchas veces las palabras son claras, pero el sentido es oscuro, bien porque carece de armonía con el resto de normatividad o porque conduce a conclusiones contrarias a la razón, de tal manera que la inclusión

de principios como el de lesividad y el de favorabilidad, requieren de un estudio histórico y normativo, para contextualizar su influencia en el marco de las obligaciones tributarias.

1.1 Antecedentes históricos del principio de lesividad

Fijar el concepto de lesividad y sus diferentes formas, permite orientar un estudio o posible evolución a través de la historia del principio de lesividad, partiendo de la base que el derecho tributario es una ramificación del derecho administrativo y como tal está compuesto de principios y de normas.

1.1.1 Concepto de lesividad

Según el concepto de la Real Academia de la Lengua Española, por lesividad, se conceptúa: **lesividad**. Definición: De *lesivo* e *-idad*.

1. f. Carácter lesivo. **lesivo, va**. Definición: De *leso*.
1. adj. Que causa o puede causar **lesión** (daño, perjuicio).

Sin.: dañino, nocivo, negativo, perjudicial, ultrajante, dañoso. (Real Academia Española, 2025)

De tal manera que el concepto de lesividad es un término utilizado en el ámbito jurídico y de manera general se utiliza para referirse al daño causado a una persona o a sus bienes, ya sea de forma intencional o negligente. La lesividad es un elemento fundamental en la determinación de la responsabilidad civil o penal de una persona o en el caso del Estado, cuando sus agentes causan un daño, ya que implica la existencia de un perjuicio causado a otro individuo. En la autonomía del derecho tributario, el concepto debe ser analizado como la responsabilidad frente al tributo, como principal fuente de ingreso del Estado y el perjuicio que se causa al Estado por no cumplir con esa obligación.

En ese perjuicio al Estado, no será posible hablar de una lesividad física, dado que no se puede causar una lesión corporal al Estado, tampoco de un perjuicio moral, pues no cabe en la órbita afectar la reputación o dignidad del Estado, de tal manera que la lesividad es netamente patrimonial, es la afectación material causada al Estado, se traduce en un daño o perjuicio económico, al no percibir los ingresos que requiere para cumplir sus fines.

1.1.2 Responsabilidad por lesividad

La responsabilidad por lesividad en el entorno civil se traduce en resarcir los daños causados a una persona o sus bienes, en la compensación por daños materiales, morales, lucro cesante y gastos, entre otros conceptos y en materia penal, se refleja en la sanción al causante del delito, que puede repercutir en pena privativa de la libertad o multas, dependiendo de la gravedad de los hechos y la valoración dolosa de la conducta, además se integra la obligación de reparar a la víctima. Y en materia administrativa, conforme al artículo 90 de la Constitución Política, *El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.* (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Bajo esta premisa general, como es sancionar la conducta del responsable, en todos los casos se requiere probar la existencia de la lesividad y la relación causal entre la conducta del responsable y el daño causado.

El principio de lesividad en el derecho tributario colombiano parte de la regla general de la responsabilidad, según la cual una conducta puede ser sancionada, debido al resultado de causar un daño a la administración tributaria o al interés público. Este principio conlleva sanciones automáticas por simples incumplimientos formales, pero que en nuestro análisis y estudio de casos, resulta que el actuar del responsable no genera perjuicio alguno.

Al estudiar el concepto de derecho tributario, tenemos que, en Alemania, el nombre que ha predominado es el de *Derecho impositivo*, para hacer referencia únicamente al estudio del impuesto. Y en Estados Unidos, se habla predominantemente de *tax law*. (Bravo Arteaga, 2012, pág. 12)

La evolución del principio de lesividad en materia tributaria es conexas con la facultad sancionatoria del Estado en materia tributaria, de allí que se explicara mas adelante como los diferentes pronunciamientos del Consejo de Estado, permiten establecer la constante modificación que ha tenido el principio de lesividad y su régimen normativo en materia tributaria.

1.2 Antecedentes normativos del principio de lesividad

El desarrollo del principio de lesividad en Colombia ha sido progresivo:

- Antes de 2012, las sanciones tributarias se aplicaban incluso en casos donde no había perjuicio real. Esto generaba críticas por su carácter excesivamente formalista.
- Con la Ley 1607 de 2012, se introdujo el principio de lesividad como criterio para aplicar sanciones solo cuando se daba la existencia de daño efectivo. (Congreso de la República de Colombia, 2012)
- La Ley 1819 de 2016 profundizó su aplicación, estableciendo condiciones para reducir sanciones, como el caso del contribuyente que subsana la infracción y no reincide. (Congreso de la República de Colombia, 2016)

En la parte normativa tenemos que con la ley 1607 de (2012) se introdujo el principio de lesividad, entendido el concepto dentro del sistema tributario como aquella facultad de sancionar al contraventor de las normas fiscales cuando hubiere producido un daño a la administración. (Tovar Cardenas, 2020)

Con la ley 1819 de (2016) se expide una reforma tributaria, encaminada a controlar la evasión fiscal y se establece que el principio de lesividad se implementará cuando el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias, de allí la necesidad de identificar el concepto de incumplimiento tributario.

El principio de lesividad encuentra su aplicación en el Artículo 640 del Estatuto Tributario, (Presidencia de la República de Colombia, 1989) modificado por la Ley 1607 de 2012 y a su vez modificado por la Ley 1819 de 2016. Su aplicación exige que la infracción tenga una afectación concreta, como evasión, omisión de ingresos, o falsedad en la información tributaria, por ello es necesario el análisis estructural de la norma, la cual, en su transcripción literal, se expresa:

“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. <Artículo modificado por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

Cuando la sanción deba ser liquidada por el contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante:

1. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y

- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido por no declarar, según el caso.

2. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

- a) Que dentro del año (1) año anterior a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma; y
- b) Siempre que la Administración Tributaria no haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar, según el caso.
- c) Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
- b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurran las siguientes condiciones:

- a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y
- b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

PARÁGRAFO 1o. Habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo.

PARÁGRAFO 2o. Habrá reincidencia siempre que el sancionado, por acto administrativo en firme, cometiere una nueva infracción del mismo tipo dentro de los dos (2) años siguientes al día en el que cobre firmeza el acto por medio del cual se impuso la sanción, con excepción de la señalada en el artículo 652 de este Estatuto y aquellas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante.

El monto de la sanción se aumentará en un ciento por ciento (100%) si la persona o entidad es reincidente.

PARÁGRAFO 3o. Para las sanciones previstas en los artículos 640-1, numerales 1, 2, y 3 del inciso tercero del artículo 648, 652-1, numerales 1, 2 y 3 del 657, 658-1, **658-2**, numeral 4 del 658-3, 669, inciso 6o del 670, 671, 672 y 673 no aplicará la proporcionalidad ni la gradualidad contempladas en el presente artículo.

PARÁGRAFO 4o. Lo dispuesto en este artículo tampoco será aplicable en la liquidación de los intereses moratorios ni en la determinación de las sanciones previstas en los artículos 674, 675, 676 y 676-1 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.” (Presidencia de la República de Colombia, 1989) (resaltados fuera de texto)

El principio de lesividad en el artículo transcrito se menciona de manera expresa en el párrafo 1 y se fija como una consecuencia: “*habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. El funcionario competente deberá motivarla en el acto respectivo*” (Presidencia de la República de Colombia, 1989).

De tal manera que, en nuestro ejercicio interpretativo, nos remontamos a los elementos de la norma jurídica, en la cual tenemos que “el supuesto es una simple hipótesis normativa que se realiza en virtud de un acontecimiento, produciendo consecuencias de derecho”. (Monroy Cabra, 1998, pág. 210)

Esa lectura literal del párrafo conduce a interpretar que el supuesto “es el incumplimiento de las obligaciones tributarias”, cuya consecuencia es la lesividad. Por ello la proclamación generalizada de que se configura una responsabilidad objetiva, donde únicamente se necesita el incumplimiento de las obligaciones tributarias, para producir la lesividad o el acto dañoso al Estado.

Sin embargo, analizamos que la norma inicia con las diferentes situaciones que pueden dar lugar a la reducción del porcentaje de sanción, sea del 50% o 75%, y dependiendo que la sanción sea liquidada por el contribuyente o que la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, además de ellos se debe tener en cuenta el tiempo en que se comete la conducta, que no sea reincidente y en otro aspecto las diferentes etapas del

procedimiento sancionatorio, ejemplo que no se haya proferido pliego de cargos, requerimiento especial o emplazamiento previo por no declarar.

Esta normatividad debe ser analizada de manera integral y no de manera aislada, pues la aplicación del principio de lesividad está estrechamente vinculada con otros principios como la proporcionalidad, favorabilidad y gradualidad en el régimen sancionatorio.

1.3 Antecedentes históricos del principio de favorabilidad

El principio de favorabilidad encuentra su razón de ser en la necesidad de establecer sanciones coherentes con la actuación, en ese sentido las normas protectoras como “*el in dubio pro reo*” propio del derecho penal, que se traduce en que la duda se resuelve a favor del enjuiciado o reo; o “*el indubio pro operario*” propio del derecho laboral, donde la duda se resuelve a favor del trabajador, y dado esto se podría concluir que en el derecho tributario, la duda se resuelva a favor del contribuyente, pues no existiría razón de fondo para establecer diferencia en la aplicación del principio según la clase de derecho.

Según el principio de favorabilidad, de manera general, se reconoce que en materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

El principio de favorabilidad en materia tributaria en Colombia ha evolucionado a lo largo de los años para proteger los derechos de los contribuyentes. Este principio se ha desarrollado principalmente a través de reformas legislativas y decisiones jurisprudenciales que buscan equilibrar el poder sancionador del Estado con la protección de los derechos de los ciudadanos.

1.4 Antecedentes normativos del principio de favorabilidad

El fundamento legal del principio de favorabilidad en temas tributarios se encuentra en varias disposiciones legales y constitucionales. Entre ellas destacan:

Artículo 29 de la Constitución Política de Colombia: Este artículo garantiza el debido proceso y establece que, en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable, conforme la premisa, tenemos que en

todas las actuaciones administrativas y judiciales el debido proceso se debe respetar. (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

Ley 1607 de 2012: Esta ley introdujo el principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, estableciendo que las sanciones deben imponerse teniendo en cuenta este principio. Sobre la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, la Sala del Consejo de Estado (2016), precisa que, de conformidad con esa norma, las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta, entre otros, los principios de lesividad y favorabilidad. (Congreso de la República de Colombia, 2012)

Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) 2. LESIVIDAD. La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional. 3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable. (Congreso de la República de Colombia, 2012)

Ley 1819 de 2016: Esta ley reforzó la aplicación del principio de favorabilidad, permitiendo la reducción de sanciones si el contribuyente subsana la infracción y no reincide (Congreso de la República de Colombia, 2016).

En su regla jurisprudencial, establece el Consejo de Estado:

“Lo anterior porque en el régimen sancionatorio tributario la ley permisiva o favorable, incluso si es posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, por mandato del artículo 29 de la Constitución, del cual hizo eco el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al darle una nueva redacción al parágrafo 5.º del artículo 640 del ET. Esta consideración aplica también con relación al pago o cumplimiento de la sanción, que no es otro que el de la ejecución de la pena, como ocurre en el procedimiento administrativo de cobro coactivo; aspecto que destaca la Sala.” (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 23038)

Si bien es cierto existen referentes históricos y normativos en aplicación de cada principio, puede darse la tesis intermedia, según la cual:

“El Consejo de Estado se ha pronunciado así:

Un criterio intermedio entiende que la ley fiscal no ha de interpretarse ni en favor del contribuyente ni en favor del fisco, sino que el intérprete ha de atender:

- a. El carácter de Derecho público de toda la ley fiscal, y

- b. El sistema general de la ley. (sentencia marzo 20/1970)” (Baena Cardenas, 2021, pág. 175)

La razón del principio de favorabilidad tributaria permite que establecer que, en caso de existir varias interpretaciones posibles de una norma tributaria, se debe aplicar la que sea más favorable al contribuyente. Esto significa que, en caso de duda, se debe interpretar la norma en favor del contribuyente.

Correlativo con el desarrollo legal, encontramos que este principio está contemplado en el artículo 338 de la Constitución Política de Colombia, que establece que «*las normas tributarias se interpretarán de acuerdo con los principios de justicia, equidad y favorabilidad en caso de duda o conflicto respecto de su sentido y alcance*». (Asamblea Nacional Constituyente, 1991)

El objetivo del principio de favorabilidad tributaria conforme al marco legal y constitucional se enfoca en proteger los derechos de los contribuyentes y evitar que se les apliquen normas que les perjudiquen. Propugna el principio de favorabilidad se logre garantizar que las obligaciones tributarias se ajusten a criterios de justicia y equidad.

En Colombia, el principio de favorabilidad tributaria tiene un alcance amplio, dado que se aplica en todos los ámbitos del derecho tributario, incluyendo el impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y los impuestos municipales y departamentales. Esto significa que, en cualquier caso, en que exista duda o conflicto respecto del sentido o alcance de una norma tributaria, se debe aplicar la interpretación más favorable al contribuyente.

Vale la pena aclarar que el principio de favorabilidad tributaria no significa que los contribuyentes puedan evadir sus obligaciones fiscales, no es una licencia para la evasión fiscal o que se les permita pagar menos impuestos de los que les corresponde. Se pretende es que se apliquen las normas tributarias de manera justa y equitativa, sin perjudicar a los contribuyentes, sea en su condición de ciudadanos o de empresas.

Capítulo 2. Etapas del procedimiento administrativo sancionatorio de naturaleza fiscal

Para comprender en su dimensión general la aplicabilidad de los principios de lesividad y de favorabilidad, es necesario la ubicación espacial de los momentos de su aplicabilidad, por ello de manera orientativa se presentan las diferentes etapas que se pueden dar en el trámite de un procedimiento administrativo tributario

Figura 1 *Etapas procedimiento administrativo fiscal en Colombia 2025*

Investigación y fiscalización Art 684 ET	Determinación	Liquidación	Discusión	Cobro coactivo
Oficios persuasivos	Emplazamiento declarar	Liquidación oficial de aforo		
Requerimiento ordinario	Requerimiento especial	Liquidación oficial de revisión		Mandamiento de pago
Declaración	Pliego de cargos	Resolución sanción	Recurso de reconsideración	
Inspección tributaria	Factura electrónica	Liquidación oficial genérica		Medidas de embargo
Inspección contable				
Emplazamiento/corregir				

Nota. Apuntes clase procedimiento administrativo tributario. Especialización en Derecho Tributario.2025

2.1 Etapa de investigación y fiscalización.

En razón a la protección del patrimonio público, la autoridad tributaria tiene la facultad de investigar y fiscalizar para verificar el correcto y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto comprende labores de revisión, auditoria, verificación de información, inspecciones tributarias o contables según el caso, de lo cual se derivan oficios persuasivos, requerimientos ordinarios, emplazamientos o solicitudes de corrección con lo cual se busca el cumplimiento de la ley.

“El objeto de la inspección contable recae en forma exclusiva en la documentación contable del contribuyente investigado o de los terceros con quienes el contribuyente realizó operaciones, mientras que por su parte la inspección tributaria, como se expuso abarca un terreno más amplio, al ser esta una prueba compuesta que si bien tiene como fundamento los libros de contabilidad y su respectivos soportes, dicho medio de prueba puede incorporar elementos adicionales, como declaraciones de parte, verificación documental, revisión de soporte o levantamiento de testimonios entre otros. (Consejo de Estado, 2021, Sentencia. Exp. 24703; Cermeño et al., 2024, pp. 165-166)

2.2 Etapa de determinación

Interpretamos que “la facultad fiscalizadora se puede desarrollar en forma mixta, procurando que los contribuyentes inexactos, corrijan sus declaraciones tributarias en forma provocada a partir de una declaración sugerida realizada por parte de la Autoridad Tributaria en un requerimiento especial, en el cual se propone la depuración del impuesto a cargo, y se incorpora una explicación de cada modificación propuesta...” (Cermeño et al., 2024, p. 155)

Una mención sustancial sobre **la factura electrónica** entendida como un documento digital que soporta las transacciones de venta de bienes y servicios, con la misma validez legal y fiscal que una factura física. Es un instrumento de control fiscal que permite a la DIAN verificar o monitorear operaciones económicas y realizar una trazabilidad tributaria, es una obligación legal según los artículos 615, 616, 616-1 y 617 del Estatuto Tributario. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

A su vez la factura electrónica permite obtener beneficios fiscales, una vez demostrado su cumplimiento. Artículo 771-2 del Estatuto Tributario. (Presidencia de la República de Colombia, 1989)

Además, la factura electrónica debe cumplir con los requisitos técnicos establecidos por la Resolución DIAN 000042 de 2020, incluyendo autenticidad, integridad, entrega al adquirente y conservación. (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), 2020)

2.3 Etapa de Liquidación

Si bien es cierto se contempla la facultad de la Autoridad Tributaria para realizar la denominada liquidación oficial genérica o en su caso la liquidación oficial de aforo, estas, se pueden entender en un concepto amplio, según “*La liquidación oficial de revisión* es el acto administrativo que materializa la determinación oficial de un tributo, en el cual la Autoridad Tributaria en ejercicio de sus funciones liquidadoras incorpora una modificación en forma oficial a la declaración privada presentada por un contribuyente, responsable, agente retenedor, o declarante, a partir de los presupuestos de hecho, los argumentos jurídicos y los cuestionamientos delimitados e el requerimiento especial” (Cermeño et al., 2024, p. 203)

2.4 Etapa de discusión

“El recurso de reconsideración es el mecanismo de defensa determinado por el ordenamiento jurídico tributario para recurrir a las decisiones tomadas por la Autoridad Tributaria en cuanto a la determinación de obligaciones a cargo de los contribuyentes, por medio de liquidaciones oficiales, la imposición de sanciones a través de resoluciones independientes, las resoluciones que ordenen el reintegro de sumas devueltas o nieguen las solicitudes de devolución, y en general, en contra de los actos administrativos proferidos por la Autoridad Tributaria con relación a los aspectos tributarios sobre los cuales los contribuyentes no se encuentran de acuerdo.” (Cermeño et al., 2024, p. 218)

2.5 Etapa de cobro coactivo

Agotada la primera etapa que se puede denominar cobro persuasivo y ante la falta de voluntariedad del contribuyente para cumplir sus obligaciones tributarias, una vez se tenga el título ejecutivo, la administración puede proferir un mandamiento de pago e iniciar el procedimiento de cobro coactivos lo que conlleva la posibilidad de practicar medidas cautelares sobre los bienes del deudor tributario, quien una vez notificado del mandamiento de pago podrá ejercer los medios de defensa como excepciones frente al título ejecutivo y en caso de resultar negativo su defensa podrá acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho en contra de los actos definitivos que le resulta gravosos.

Para nuestro estudio resaltamos que los principios de lesividad y de favorabilidad tienen aplicación desde el mismo momento que se origina o nace la relación contribuyente vs Autoridad Tributaria, pues si bien a esta le asiste la integral determinación de los tributos, ello no significa que pueda dejar de observar los principios de debido proceso y los respectivos procedimientos de control debe estar respaldados en los respectivos soportes de ley y ello incluye que en cada una de las etapas mencionadas al contribuyente también le sea respetado el derecho a la aplicación de los principios de lesividad y de favorabilidad.

Capítulo 3. Casos en los que la aplicación del principio de lesividad y el principio de favorabilidad han generado conflicto en el régimen sancionatorio tributario colombiano.

Es evidente que el fisco como sujeto activo de las obligaciones tributarias este revestido de poderes mayores frente al sujeto pasivo, pero la administración pública también está sujeta a las normas legales superiores en materia tributaria, aun en defensa o búsqueda de un bienestar para la comunidad, los servicios debe prestarlos sin afectar los principios de legalidad, equidad, igualdad, favorabilidad y ante todo debe un respeto a los derechos fundamentales.

En algunos casos las decisiones del Consejo de Estado se han ocupado de solucionar diferencias para ponderar la aplicación de los principios jurídicos de lesividad y favorabilidad.

3.1. Postura. Negación absoluta de los principios de lesividad y favorabilidad

Frente al *deber de información*, en el año 2016 el Consejo de Estado en sentencia. Rad. 20905 profiere una sentencia por medio de la cual consideró que las sanciones derivadas del Régimen Tributario se deben imponer, en razón al **principio de lesividad**, considerando que la falta es antijurídica cuando afecta el recaudo nacional. En cuyo caso, el no informar, causa un daño o perjuicio al fisco, debido a que la DIAN no puede efectuar los cruces de información necesarios para el control tributario, por lo cual se concluye que el tipo sancionatorio en esa medida es de mera conducta y no de resultado, porque el responsable de suministrar la información exógena, al incumplir su obligación potencialmente es generador de daño al fisco, por los efectos negativos de recaudo del erario. (Consejo de Estado, 2016)

En relación con *la inexactitud en materia tributaria*, el Consejo de Estado (2016) en sentencia. Rad 21000 consideró que, frente a un requerimiento especial, el contribuyente tiene la opción de acogerse a la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte (artículo 709 del E.T.) (Presidencia de la República de Colombia, 1989; Consejo de Estado, 2016) en cuyo caso se admite la infracción a la norma tributaria y se procede a la corrección. Pero si el administrado decide no efectuar la corrección solicitada y tampoco desvirtúa la adición de ingresos, lo que procede es el mayor impuesto determinado por la adición de ingresos y además la sanción por inexactitud, dado que según el artículo 647 del E.T. (Presidencia de la República de Colombia, 1989) constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias la omisión de ingresos de la cual se derive

un menor impuesto a pagar. Razón por la cual el Consejo de Estado realiza una integración normativa y análisis del **principio de lesividad sancionatoria** al considerar que existe perjuicio a la administración cuando se omite declarar ingresos por que implica pagar un menor impuesto.

No resulta pacífica en materia jurisprudencial la aplicación del **principio de favorabilidad**, teniendo en cuenta que el Consejo de Estado, en algunos casos consideró que las sentencias de control de Constitucionalidad no constituyen precedente judicial de obligatorio cumplimiento y que no existe precedente jurisprudencial respecto del principio de favorabilidad.

El Consejo de Estado con ponencia del Consejero Julio Roberto Piza Rodríguez, fijó su postura:

“.. así las cosas, ni de la Constitución, ni de la ley, ni de la jurisprudencia vigente, surge el principio de favorabilidad como un mandato que imponga la forzosa aplicación inmediata de las normas que modifican de manera beneficiosa los elementos de los tributos de periodo. Por esa razón, no entraña ninguna ilegalidad el acto acusado pues, tanto en la tesis que afirma como en el análisis jurídico que realiza, deja en claro que en el ámbito tributario la «favorabilidad» no representa un precepto que habilite al destinatario de la norma a plantear la aplicación de la disposición novedosa antes de que inicie su vigencia, a partir de ejercicios interpretativos sobre el favor o desfavor que conlleva.” (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 22421)

3.2. Postura Intermedia. Aplicación de los principios de lesividad y favorabilidad

Si bien es cierto el avance jurisprudencial marco una posición extrema en el sentido de negar de plano la aplicación de los principios, el avance permite proponer una posición intermedia para su aplicación.

El Consejo de Estado, al estudiar la aplicación del **principio de lesividad** hace referencia a los lineamientos que fijó la Corte Constitucional en la sentencia C-690 de 1996, al referirse al régimen de responsabilidad objetiva en materia administrativa sancionatoria, al principio de buena fe y su aplicación relativa en materia tributaria, y a lo razonable que resulta suponer que ha actuado de manera dolosa o negligente quien ha incumplido un deber tributario tan claro como es la presentación de la declaración tributaria en debida forma. También aludió a que proceden como

eximentes de responsabilidad de la obligación de declarar, la fuerza mayor y el caso fortuito (...) (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

El Consejo de Estado analiza el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, y, posteriormente, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, los cuales regularon el principio de lesividad y favorabilidad. Establece la diferencia entre la Ley 1607 de 2012 la cual precisó de manera restrictiva que, en virtud del principio de lesividad, una falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional y la Ley 1819 de 2016 modificó esa norma para precisar que habrá lesividad siempre que el contribuyente incumpla con sus obligaciones tributarias. (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

En la ratio expresada por el Consejo de Estado, se observa una regla, así: “todo lo expuesto para reiterar que el hecho objetivo de no presentar una declaración tributaria sigue constituyendo una infracción administrativa objeto de sanción, pues así está tipificada en la normativa tributaria” (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849) pero a reglón seguido fija la subregla:

“No obstante, el agente responsable puede ser exonerado de la sanción en la medida que pruebe que cumplió la obligación, o que no la cumplió por un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, o que a pesar de que el hecho se tipificó, no causó un daño. (...)” (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

En el caso objeto de estudio, la parte demandante argumento las dificultades que tuvo para presentar la declaración de renta, aduciendo fallas en la transmisión, pero sin lograr probar en el proceso tales fallas. Pero en cambio si se probó que la demandante sancionada hizo actos tendientes a cumplir su obligación y se tuvo en cuenta que cumplió con la obligación sustancial mediante el pago de las retenciones, el Consejo de Estado señaló además que no hubo pruebas de que actuó temerariamente o con la intención dolosa o culposa de causar daño al erario. (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

Para el caso del **principio de favorabilidad**, en ocasiones se opta por una posición intermedia, según la cual no procede aplicar el principio de favorabilidad, salvo que el legislador consagre normas benéficas para el contribuyente, lo cual daría paso a la aplicación del principio de irretroactividad de la ley, así lo expresó el Consejo de Estado:

“...la tesis jurídica del concepto acusado coincide con lo ya expuesto, en cuanto señaló que en derecho tributario el principio de favorabilidad solo es predicable en materia sancionatoria y que la modificación legal de alguno de los elementos constitutivos de un impuesto de periodo,

en aras de los principios de legalidad e irretroactividad, solo es aplicable a partir del periodo fiscal siguiente a la fecha de su promulgación, que precisa la Sala es la regla general, (...)” (Consejo de Estado, 2018, Sentencia. Rad. 22392), aun cuando se aclara:

“...en tratándose de situaciones jurídicas no consolidadas en impuestos de periodo, es dable la aplicación de normas tributarias benéficas para el contribuyente, en forma inmediata, si así lo establece el legislador. En sentido contrario, si el legislador no lo prevé, se aplica el principio general de irretroactividad de la ley en materia tributaria respecto de impuestos de periodo.” (Consejo de Estado, 2018, Sentencia. Rad. 22392)

Contrario al postulado de irretroactividad de la ley, la Corte Constitucional, adopta la postura de referirse a un fenómeno de retrospectividad de la ley, así:

“(...) la jurisprudencia de esta Corte, en desarrollo del principio de favorabilidad, mantiene la línea jurisprudencial asumida por la Corte Suprema Justicia con anterioridad a la expedición de la Constitución de 1991, al autorizar la aplicación inmediata de modificaciones que benefician al contribuyente respecto de los denominados tributos de período, es decir, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado, caso en el cual se está frente al fenómeno de retrospectividad de la ley y no de irretroactividad propiamente dicha (...)” (Corte Constitucional de Colombia, 2011, Sentencia C-878)

Según ello, la interpretación llevada a cabo por la Corte Constitucional acerca del artículo 338 de la Constitución es clara al señalar que aquellas normas cuyo alcance implica un beneficio para el contribuyente entran a regir en el período fiscal en el que inicia su vigencia.

Y aquí se puede retomar lo señalada por el Consejo de Estado, en tratándose de una interpretación que tiene el valor de precedente jurisprudencial esta conlleva su obligatorio acatamiento para todos los operadores jurídicos. (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 22421)

En materia de derecho tributario, **el precedente constitucional** se define como:

“la sentencia o el conjunto de ellas, anteriores a un caso determinado, que por su pertinencia y semejanza en los problemas jurídicos resueltos, debe necesariamente considerarse por las autoridades judiciales al momento de emitir un fallo”. Asimismo, la doctrina lo ha definido como el mecanismo jurisdiccional que tiene su origen en el principio stare decisis o estar a lo decidido, el cual consiste en la aplicación de criterios adoptados en decisiones anteriores a casos que se presenten en situaciones posteriores y con circunstancias similares.” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, Sentencia SU-354)

En otras ocasiones, el Consejo de Estado ha admitido la aplicación *del principio de favorabilidad en la etapa de cobro coactivo*, sin que sea necesario que exista norma especial que así lo autorice.

En efecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia del 4 de abril del 2019, consagró la siguiente regla de interpretación, la cual proyectó sus efectos directamente en la parte resolutive de la decisión - específicamente la nulidad parcial -, constituyéndose en «*ratio decidendi*», así:

«Lo anterior porque en el régimen sancionatorio tributario la ley permisiva o favorable, incluso si es posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, por mandato del artículo 29 de la Constitución, del cual hizo eco el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al darle una nueva redacción al párrafo 5.º del artículo 640 del ET. Esta consideración aplica también con relación al pago o cumplimiento de la sanción, que no es otro que el de la ejecución de la pena, como ocurre en el procedimiento administrativo de cobro coactivo; aspecto que destaca la Sala.» (énfasis propio) (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 23038)

De igual forma, el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, por el cual se modifica el Estatuto Tributario, consagra que al momento de imponerse las sanciones debe observarse el **principio de lesividad**, el cual dispone que la conducta del contribuyente lesione el bien jurídico tutelado, que en este caso es el recaudo nacional. No obstante, en el presente asunto no se configura este principio dado que se realizaron los pagos en los términos dispuestos en la normatividad vigente. (Consejo de Estado, 2019, Sentencia 2013-00427/22441)

Capítulo 4. Criterios de ponderación en justicia del principio de lesividad y el principio de favorabilidad para la aplicación de sanciones tributarias

Para nuestro análisis diferenciamos los criterios de interpretación, en aquellos que son **criterios restrictivos**, cuando se limita al sentido literal y estricto de la norma en tanto que son **criterios extensivos**, cuando se amplía el alcance de la norma más allá de su texto literal, dentro de los límites legales.

La doctrina y la jurisprudencia resaltan:

....los principales tratadistas y los tribunales administrativos llevan a la conclusión de que existe una identidad fundamental en la forma de interpretar las leyes en general y las tributarias en

particular, sin olvidar que estas últimas están informadas por un *principio esencial*, que es el de legalidad de los tributos, y por un *elemento material*, que es la manifestación de una capacidad económica en el sujeto pasivo del tributo. (Bravo Arteaga, 2012, pág. 175)

La interpretación llevada a cabo por la Corte Constitucional acerca del artículo 338 de la Constitución es un **criterio extensivo** porque de manera clara señala que aquellas normas cuyo alcance implica un beneficio para el contribuyente entran a regir en el período fiscal en el que inicia su vigencia.

Tratándose de una interpretación que tiene el valor de precedente jurisprudencial esta conlleva su obligatorio acatamiento para todos los operadores jurídicos (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 22421).

En virtud del principio de legalidad, entendido en su sentido más amplio como la sujeción no solo a la ley, sino al conjunto del ordenamiento jurídico, incluidas las decisiones judiciales, es un **criterio extensivo**, además que el precedente judicial emitido por las altas cortes, entre ellas el del Consejo de Estado, es vinculante y de obligatorio cumplimiento para las autoridades administrativas. (Consejo de Estado, 2016, Sentencia Rad: 2015-03358)

Por lo tanto, la administración tributaria está obligada a aplicar en sus decisiones las reglas interpretativas dadas por el Consejo de Estado, es un **criterio extensivo** y es el denominado precedente vertical que rige a la administración pública en Colombia.

La regla interpretativa dada por el Consejo de Estado es obligatoria su aplicación, según el **criterio restrictivo** y conforme lo señala el artículo 10 de la Ley 1437 de 2011. (Congreso de la Republica de Colombia, 2011, Ley 1437)

Aunque dicha disposición se refiere expresamente a las «sentencias de unificación jurisprudencial», esto no implica que de las demás sentencias del Consejo de Estado no puedan derivarse reglas o subreglas judiciales, según **el criterio extensivo**, que constituyan precedentes exigibles y de obligatorio cumplimiento para las autoridades administrativas.

De tal manera que un criterio de interpretación de naturaleza restrictiva en aplicación del principio de lesividad puede generar una subregla que permita la aplicación del principio de favorabilidad, lo cual constituye un criterio extensivo de interpretación.

Analizamos que, según sentencia del Consejo de Estado, se observa una regla, así: “todo lo expuesto para reiterar que el hecho objetivo de no presentar una declaración tributaria sigue constituyendo una infracción administrativa objeto de sanción, pues así está tipificada en la

normativa tributaria” (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849), razón por la cual el criterio de interpretación restrictivo se traduce en una situación objetiva, cual es “no presentar la declaración tributaria”, lo cual no requiere demostración, es un hecho negativo donde la carga de la prueba esta en el contribuyente quien debe demostrar que si lo hizo y en tiempo.

Para el principio de lesividad, esa omisión ya implica que el patrimonio público va a sufrir una mengua, ese “no hacer” se traduce en un daño para las arcas públicas y visto de esa manera, parecería demasiado amplio el concepto de daño, por ello se fijó el concepto de potencialmente dañino para el Estado, el actuar del contribuyente omisivo.

Por lo cual surge la posición que denominamos intermedia, según la cual un criterio de interpretación extensiva del principio de favorabilidad permite fijar una subregla:

“No obstante, el agente responsable puede ser exonerado de la sanción en la medida que pruebe que cumplió la obligación, o que no la cumplió por un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, o que a pesar de que el hecho se tipificó, no causó un daño. (...)” (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

En ese sentido el **criterio de interpretación** que se imponía en el Consejo de Estado era de naturaleza **restrictivo**, por cuanto limitaba el derecho de defensa con base en las cuales se realizaba la interpretación exegética de la norma, criterio imperante durante largo tiempo pero que hoy conforme a las decisiones jurisprudenciales, permite desvirtuar esa responsabilidad objetiva y demostrar que el hecho no causo daño o lesividad al Estado.

Conclusiones

Las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

En este sentido, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual según proceda.

Es diferente hoy y no tiene razón de ser la postura o el criterio de no aplicabilidad del principio de favorabilidad defendido por el Consejo de Estado, según el cual:

"los impuestos no constituyen un castigo, ni un agravio al contribuyente, sino que surgen de un deber de solidaridad de los ciudadanos, para coadyuvar con las cargas públicas” en palabras del Consejo de Estado, bajo la lógica del máximo órgano de la jurisdicción constitucional quedaría

descartado de plano el empleo del principio de favorabilidad en el derecho tributario, salvo en lo correspondiente al régimen sancionatorio. (Consejo de Estado, 2007, Sentencia Rad. 15584)

De conformidad con la interpretación consolidada por la jurisprudencia Constitucional, si una norma referida a un impuesto de periodo establece un beneficio tributario o reduce la carga tributaria al contribuyente, puede aplicarse en el mismo periodo de promulgación, siempre que los hechos económicos gravados no se hayan consolidado (aplicación retrospectiva), sin que con ello se quebrante lo establecido por los artículos 338 y 363 de la Constitución Política. (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 22421)

Conforme las reglas generales del derecho y frente a las reglas de interpretación, los casos tributarios también se rigen por criterios de favorabilidad, así; “(...) en el régimen sancionatorio tributario la ley permisiva o favorable, incluso si es posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, por mandato del artículo 29 de la Constitución, del cual hizo eco el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 al darle una nueva redacción al párrafo 5.º del artículo 640 del ET. (Consejo de Estado, 2019, Sentencia Rad. 23038)

La misma Corte Constitucional ha reconocido la aplicación del principio de favorabilidad en el ámbito del derecho punitivo, así:

“(...) aun cuando el artículo 29 de la Constitución se refiere a la aplicación del principio en 'materia penal' ello '(...) no impide que el legislador lo extienda a otros ámbitos del derecho sancionador, como el disciplinario. Tampoco conduce a que el juez deba interpretar restrictivamente esta garantía, que tiene pleno sentido y especial relevancia dentro de un estado social de derecho en otros contextos punitivos diferentes al penal'.” (Corte Constitucional de Colombia, 2008, Sentencia C-692)

Por lo cual surge la posición que denominamos intermedia, según la cual un criterio de interpretación extensiva del principio de favorabilidad permite fijar una subregla:

“No obstante, el agente responsable puede ser exonerado de la sanción en la medida que pruebe que cumplió la obligación, o que no la cumplió por un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, o que a pesar de que el hecho se tipificó, no causó un daño. (...)” (Consejo de Estado, 2017, Sentencia Rad. 20849)

La aplicación de la norma tributaria no es ajena a las reglas de interpretación, muchas veces las palabras son claras, pero en ocasiones se llega a conclusiones contrarias a la razón o que castigan al contribuyente sin criterio de equidad alguno, razón por la cual la inclusión de principios

como el de lesividad y el de favorabilidad, requieren de un estudio histórico y normativo, para contextualizar su influencia en el marco de las obligaciones tributarias.

Se requiere que al momento de imponerse las sanciones debe observarse el **principio de lesividad**, el cual dispone que la conducta del contribuyente lesione el bien jurídico tutelado, que en este caso es el recaudo nacional. Es decir, se impone una carga mínima de valoración por parte de la Autoridad Tributaria, en el sentido de verificar si con el caso se configura lesividad o daño al Estado.

En el marco de la seguridad jurídica el respeto a las reglas y subreglas fijadas por el Consejo de Estado genera en el contribuyente el respeto al marco legal y su contribución apropiada conforme a las reglas de interpretación claras y sin extremos restrictivos de sus derechos.

El procedimiento sancionatorio en materia tributaria debe respetar los principios de lesividad y favorabilidad, de tal manera que el Estado al imponer sanciones debe garantizar el debido proceso, garantizar los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Se concluye que no toda omisión genera lesividad para el Estado. Porque pueden entrar en conflicto situaciones que no sean constitutivas de lesividad para el Estado, por lo cual se evidencio que existe una interpretación extensiva que debe ceder en aplicación del principio de favorabilidad.

Bibliografía

- Asamblea Nacional Constituyente. (7 de julio de 1991). Constitución Política de Colombia.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Baena Cardenas, L. G. (2021). *Algunos aspectos teoricos y prácticos del derecho mercantil*. Bogotá: Editorial Universidad Externado de Colombia.
- Bravo Arteaga, J. R. (2012). *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogota D.C.: Legis.
- Cermeño, C. C., De Bedout, J. C., Andrés García, S., y Clopatofsky, C. M. (2024). *Procedimiento Tributario. Teoría y Práctica*. Legis.
- Colombia. Consejo de Estado. (7 de abril de 2016). Sentencia. Rad. 20661. *Sección Cuarta*. [C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez].
- Congreso de la República de Colombia. (26 de mayo de 1873). Ley 84 de 1873. *Código Civil*.
http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_civil.html

- Congreso de la Republica de Colombia. (18 de enero de 2011). Ley 1437 de 2011. *Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*. Diario Oficial No. 47.956 . http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley_1437_2011_pr001.html
- Congreso de la República de Colombia. (26 de diciembre de 2012). Ley 1607 de 2012. *Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1607_2012.htm
- Congreso de la República de Colombia. (29 de diciembre de 2016). Ley 1819 de 2016. *Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones*. https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/ley_1819_2016.htm
- Consejo de Estado. (21 de noviembre de 2007). Sentencia Rad. 15584. *Consejero ponente: Ligia Lopez Diaz*. Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (11 de febrero de 2016). Sentencia Rad: 2015-03358. *Consejero ponente: Rocio Araujo Oñate*. Sección Quinta.
- Consejo de Estado. (1 de agosto de 2016). Sentencia. Rad 21000. *Consejero ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia*. Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (14 de abril de 2016). Sentencia. Rad. 20905. *Consejero ponente: Jorge Octavio Ramirez Ramirez*. Sección Cuarta .
- Consejo de Estado. (25 de octubre de 2017). Sentencia Rad. 20849. *Consejero Ponente: Julio Roberto Piza Rodriguez*]. Sección Cuarta .
- Consejo de Estado. (23 de noviembre de 2018). Sentencia. Rad. 22392. *Consejero ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto*]. Sección Cuarta .
- Consejo de Estado. (5 de febrero de 2019). Sentencia 2013-00427/22441. *Consejero ponente: Jorge Octavio Ramírez*. Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (27 de junio de 2019). Sentencia Rad. 22421. *Consejero Ponente: Julio Roberto Piza Rodriguez*. Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (4 de abril de 2019). Sentencia Rad. 23038. *Consejero ponente: Julio Roberto Piza Rodriguez*. Sección Cuarta.
- Consejo de Estado. (3 de julio de 2021). Sentencia. Exp. 24703. *Consejero Ponente: Julio Roberto Piza Rodriguez*. Sección Cuarta.

Corte Constitucional de Colombia. (24 de Junio de 1992). Sentencia T-426. *Magistrado Ponente: Eduardo Cifuentes Muñoz.*

Corte Constitucional de Colombia. (9 de julio de 2008). Sentencia C-692. *Magistrado ponente: Manuel José Cepeda Espinosa.*
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=39241>

Corte Constitucional de Colombia. (22 de noviembre de 2011). Sentencia C-878. *Magistrado ponente: Juan Carlos Henao Pérez.*
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/c-878-11.htm>

Corte Constitucional de Colombia. (25 de mayo de 2017). Sentencia SU-354. *Magistrado ponente: Iván Humberto Escuduría Mayolo.*
<https://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2017/su354-17.htm>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (05 de mayo de 2020). Resolución 042 de 2020. *Por la cual se desarrollan los sistemas de facturación, los proveedores tecnológicos, el registro de la factura electrónica de venta como título valor, se expide el anexo técnico de factura electrónica de venta y se dictan otras disposiciones en materia..*
<https://www.dian.gov.co/normatividad/Normatividad/Resoluci%C3%B3n%20000042%20de%2005-05-2020.pdf>

Monroy Cabra, M. G. (1998). *Introducción al derecho*. Bogotá D.C.: Temis.

Presidencia de la República de Colombia. (30 de marzo de 1989). Decreto 624 de 1989. *"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.* Diario Oficial 38.756.
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=6533>

Real Academia Española. (2025). Concepto de lesividad. *Diccionario de la lengua española.*
<https://dpej.rae.es/lema/lesividad>

Tovar Cardenas, G. A. (30 de enero de 2020). *Desarrollo del principio de lesividad en el derecho tributario a partir de la ley 1607 de 2012, reforma tributaria.*
<https://hdl.handle.net/10654/35929>