

JOHN ALIRIO PINZÓN PINZÓN

Contador Público - Universidad Central Abogado - Universidad Libre Seccional Bogotá
Especialista en Ciencias Tributarias – Universidad Central; Especialista en Derecho Tributario
y en Derecho Administrativo - Colegio Mayor de Nuestra Señora del Rosario; Especialista en
Derecho Aduanero de la Universidad Externado de Colombia; Magister en Derecho con
énfasis en Tributación – Universidad Externado de Colombia. Ha sido profesor en el área
tributaria de las Universidades Central, Rosario, Gran Colombia, Surcolombiana y Libre
Actualmente se desempeña como Relator de la Sección Cuarta del Consejo de Estado

LA RESPONSABILIDAD Y EL PRINCIPIO DE CULPABILIDAD EN LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

LEYER



Capítulo I

El *ius puniendi* del Estado y la potestad sancionadora de la administración

1. El <i>ius puniendi</i> estatal y la relación entre el Derecho Penal y administrativo	11
1.1. <i>Ius puniendi</i>	11
1.2. Potestad sancionadora de la administración.....	13
1.3. Unidad del derecho punitivo del Estado.....	15
1.4. Aplicación con matices del Derecho Penal en el Derecho sancionador.....	18
1.5. La potestad sancionadora en el Estado Social de Derecho.....	19
1.6. Ubicación de las infracciones administrativas	22
1.6.1. Distinción entre infracciones y contravenciones	23
2. Justificación y clasificación del Derecho sancionador	25
2.1. Finalidad del Derecho Administrativo sancionador	25
2.2. Interés jurídico tutelado	28
3. Relación entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo	28
3.1. Derecho Penal Administrativo	28
3.1.1. Clasificaciones del Derecho Penal	32
3.2. Derecho Penal económico.....	34
3.3. Derecho Administrativo sancionador	35
3.4. Diferencias entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo	42

Capítulo II

Facultad sancionatoria en Colombia

1. Ausencia de consagración constitucional expresa y autonomía o dependencia frente al Derecho Penal	45
2. El <i>ius puniendi</i> estatal en Colombia.....	50
3. Derecho Administrativo sancionador y Derecho Penal en Colombia	52
4. Sanciones penales y administrativas.....	54
5. Infracciones administrativas y tributarias.....	56
5.1. Infracción administrativa	56
5.2. Infracción tributaria.....	57

5.3. Diferencia entre infracciones penales y administrativas.....	60
6. Derecho Penal tributario y delitos con incidencia tributaria	62
7. Principios generales del Derecho	67
7.1. Noción del concepto “Principios”	67
7.2. Funciones de los principios generales del Derecho.....	68
7.3. Finalidad de los principios generales en materia tributaria	70

Capítulo III

Sujetos obligados a cumplir obligaciones tributarias y a responder por las sanciones

1. Infracciones tributarias.....	73
1.1. Conceptualización de la infracción tributaria	73
2. Régimen procedimental y sancionatorio en Colombia.....	74
3. Sujetos pasivos como obligados tributarios	80
3.1. Clasificaciones de los obligados tributarios según la doctrina	83
3.2. Sustitutos tributarios en la legislación colombiana.....	86
3.3. Criterios del ILADT sobre la responsabilidad tributaria	87
3.3.1. Resarcimiento a favor del responsable tributario.....	88
3.3.2. Distinción entre los responsables tributarios.....	90
3.3.3. Descripción y requisitos de los responsables	91
3.3.4. Responsabilidad del sustituto tributario.....	91
3.3.5. Designación de agentes de retención y de percepción.....	92
3.3.6. Exoneración de responsabilidad al actuar con fundamento en criterios de la administración	94
3.3.7. Requisitos para la exigencia de la responsabilidad tributaria.....	94
3.3.8. La responsabilidad tributaria debe imputarse a título de dolo o culpa	95
3.3.9. Responsabilidad sobre los bienes adquiridos	96
3.3.10. Exigencia de un procedimiento administrativo y del derecho de acudir a la jurisdicción para impugnar	96
3.3.11. La responsabilidad por sanciones no deben alcanzar a los responsables	97
3.3.12. Eximente de responsabilidad por lagunas normativas o diferencia de criterios	97
3.3.13. No extensión de la interrupción y suspensión del proceso a los responsables	98
4. Obligados tributarios en la legislación colombiana	99
4.1. Contribuyentes y responsables tributarios.....	99

4.2. Responsabilidad para el pago de sanciones	102
4.3. Obligados a cumplir los deberes formales.....	104
4.4. Obligados a responder por las sanciones del Estatuto Tributario y Ley anti-contrabando	107
4.5. Competencia y procedimiento para imponer sanciones de impuestos nacionales	114
5. Agentes retenedores en Colombia	116
5.1. Ubicación dentro de los obligados tributarios.....	116
5.2. Sanciones a los agentes retenedores por no practicar retenciones.....	117
5.3. Agentes de retención y de percepción en los impuestos que administra la DIAN.....	120
5.4. Responsabilidad exclusiva del agente retenedor	122

Capítulo IV

La culpabilidad en las personas jurídicas y la responsabilidad solidaria y subsidiaria en las sanciones tributarias

1. Responsabilidad infractora de las personas jurídicas	127
1.1. Culpabilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva española.....	132
1.1.1. Propuestas de la doctrina española y su aplicación en Colombia	138
2. Recomendaciones del ILADT sobre la responsabilidad de las personas jurídicas.....	141
2.1. Las personas jurídicas tienen voluntad social para la aplicación de sanciones.....	142
2.2. Es posible elaborar una doctrina para determinar las conductas dolosas o culposas de una voluntad social.....	143
2.3. El ente colectivo actúa cuando sus órganos directivos cumplen sus funciones	143
2.4. La culpabilidad puede aplicarse a la voluntad social de las personas jurídicas	144
2.5. Responsabilidad de las personas físicas por las sanciones impuestas a los entes colectivos.....	144
2.6. Comentarios sobre las conclusiones del ILADT.....	145
3. Culpabilidad de las personas jurídicas desde la perspectiva colombiana.....	145
3.1. Procedencia del principio de culpabilidad a las personas jurídicas	149
4. Responsabilidad solidaria en materia tributaria.....	154
4.1. Sujetos de la relación jurídico-tributaria	154

4.2. Clases de responsables en el Estatuto Tributario.....	156
4.3. Conceptos civilistas en la solidaridad tributaria	157
4.4. La solidaridad tributaria bajo criterios civilistas	160
4.5. Naturaleza y alcance de la responsabilidad solidaria tributaria.....	162
4.6. Responsabilidad solidaria en el Estatuto Tributario	166
4.7. Responsabilidad solidaria respecto de las sanciones tributarias.....	168
4.8. Obligados tributarios con solidaridad proporcional	172
4.9. Casos en que no aplica la solidaridad tributaria	176
4.10. Responsabilidad solidaria en las SAS.....	177
4.11. Levantamiento del velo corporativo por defraudación o abuso de la personalidad jurídica de la sociedad	178
4.12. Responsabilidad solidaria en la liquidación defraudatoria de sociedades.....	183
4.13. Responsabilidad solidaria en las entidades cooperativas	185
4.14. Otros casos de solidaridad	187
4.14.1. En la liquidación de sociedades	187
4.14.2. En las fusiones y escisiones	189
4.15. Responsabilidad solidaria en los agentes de retención	190
5. Responsabilidad subsidiaria tributaria	192
5.1. Naturaleza y alcance de la responsabilidad subsidiaria	192
5.2. Responsabilidad subsidiaria en Colombia.....	196
6. Responsabilidad solidaria y subsidiaria por las sanciones.....	198
7. Solidaridad y subsidiariedad en aduanero y cambiario	200
8. Vinculación del deudor solidario.....	203
9. Comparativo entre la responsabilidad solidaria y subsidiaria.....	204
10. Responsabilidad de los administradores de las empresas	206

Capítulo V

Criterios jurisprudenciales sobre el precedente judicial

1. Importancia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado.....	215
2. Jurisprudencia: Criterio auxiliar o fuente del Derecho.....	217
2.1. Importancia del precedente jurisprudencial según la Corte Constitucional.....	218
2.2. <i>Ratio decidendi</i> , <i>obiter dicta</i> y <i>decisum</i>	219
3. Tránsito de la jurisprudencia como fuente auxiliar a precedente judicial.....	220

4. Incidencia de las sentencias de constitucionalidad en el aspecto tributario.....	222
5. Debate sobre la obligatoriedad del precedente judicial de las Altas Cortes.....	224
5.1. Consideraciones para ser obligatoria la jurisprudencia de la Corte.....	224
5.2. Oposición doctrinaria para la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Corte Constitucional	227
6. Posición propia sobre la fuerza vinculante de la jurisprudencia de la Corte.....	229
7. El precedente judicial obligatorio para las entidades públicas.....	230
7.1. Reglas de la Corte Constitucional para la aplicación del precedente judicial por las entidades públicas	231
7.2. El precedente judicial tributario como obligatorio para las entidades públicas del mismo orden	233
8. Obligatoriedad de las sentencias de unificación del Consejo de Estado.....	239
8.1. Sentencias de la Corte Constitucional sobre la extensión de jurisprudencia.....	240
8.2. Aplicación al aspecto tributario de la jurisprudencia sobre la extensión de las sentencias de unificación jurisprudencial	244

Capítulo VI

Jurisprudencia de las Altas Cortes sobre la culpabilidad en las sanciones tributarias

1. Justificación del estudio de las sentencias de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado.....	249
2. Jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la culpabilidad en las sanciones tributarias.....	251
2.1. Jurisprudencia tributaria (Sección Cuarta)	252
2.2. Jurisprudencia aduanera (Sección Primera)	271
2.3. Conclusiones sobre la jurisprudencia del Consejo de Estado.....	274
3. Jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la culpabilidad en las sanciones tributarias.....	276
3.1. Providencias donde se rechaza la responsabilidad objetiva en las sanciones administrativas	277
1°. Sentencia T-145 de 1993.....	277
2°. Sentencia C-214 de 1994	278
3°. Sentencia C-597 de 1996	279

4°. Sentencia C-690 de 1996.....	282
5°. Sentencia C-160 de 1998.....	283
6°. Sentencia C-054 de 1999.....	285
7°. Sentencia C-637 de 2000.....	287
8°. Sentencia C-506 de 2002.....	288
9°. Sentencia C-616 de 2002.....	292
10. Sentencia C-876 de 2002.....	294
11. Sentencia C-703 de 2010.....	295
12. Sentencia C-231 de 2003.....	297
3.2. Providencias donde se acepta la responsabilidad objetiva en las sanciones administrativas.....	298
1°. Sentencia C-599 de 1992.....	298
2°. Sentencia C-010 de 2003.....	300
3°. Sentencia C-099 de 2003.....	301
3.3. Conclusiones sobre la jurisprudencia de la Corte Constitucional.....	302
1°. Potestad punitiva del Estado.....	303
2°. Facultad sancionadora de la administración.....	304
3°. Normas del Derecho Penal y su relación con el Derecho sancionador.....	305
4°. Potestad sancionadora en el ámbito tributario.....	305
5°. El debido proceso a toda clase de actuaciones.....	306
6°. Infracción tributaria.....	307
7°. Proscripción de la responsabilidad objetiva.....	307
8°. Principio de culpabilidad.....	308
9°. La presunción de inocencia.....	309
10. Principio de buena fe.....	310
11. Normas del régimen cambiario.....	310
12. Responsabilidad objetiva en el régimen de cambios.....	310

Capítulo VII

El principio de culpabilidad en materia tributaria

1. La culpabilidad en la Constitución Política.....	313
2. No aceptación de la culpabilidad por el Consejo de Estado.....	315
3. Potestad sancionatoria de la administración.....	316
4. Aplicación matizada de los principios del Derecho Penal.....	318
5. Giro administrativo de la culpabilidad.....	321
6. Justificación del principio de culpabilidad en materia tributaria.....	323
6.1. Legalidad en la expedición de actos sancionatorios.....	324

6.2. Seguridad jurídica de los administrados.....	326
6.3. Debido proceso frente a la arbitrariedad administrativa.....	328
6.4. La dignidad humana y derechos humanos.....	330
6.4.1. Propuestas del ILADT sobre los derechos humanos en la tributación.....	334
6.5. Presunción de inocencia.....	335
6.5.1. Principio <i>in dubio contra fiscum</i>	337
6.6. Buena fe de las actuaciones del contribuyente.....	338
6.6.1. Casos de análisis de la buena fe en materia tributaria.....	341
6.7. Precedente judicial obligatorio para las autoridades tributarias.....	343
7. Posiciones de la Corte sobre las sanciones administrativas monetarias.....	346
8. Concepto de culpabilidad.....	348
9. Elementos de la culpabilidad.....	351
9.1. Dolo.....	352
9.2. Culpa.....	355
9.2.1. Concepto de culpa desde el ámbito penal.....	355
9.2.2. Elementos generadores de la culpa desde la óptica penal.....	356
9.3. Concepto de culpa desde el ámbito administrativo.....	357
9.3.1. Elementos de la culpa desde la óptica tributaria.....	358
10. El deber objetivo de cuidado.....	361
10.1. Elementos de ponderación en el deber objetivo de cuidado.....	362
10.1.1. Elementos de ponderación internos.....	362
10.1.2. Elementos de ponderación externos.....	365
10.1.2.1. Falta de claridad de las normas.....	365
10.1.2.2. Normatividad tributaria cambiante.....	369
11. Simple negligencia en las infracciones tributarias.....	370
11.1. La negligencia como presupuesto de la infracción tributaria.....	371
11.2. Ubicación de la negligencia dentro de las categorías de culpa.....	374
11.3. Ubicación jurídica de la negligencia en las infracciones tributarias.....	377
12. Excepciones legales al deber objetivo de cuidado.....	383
13. Etapas y condiciones para que exista culpabilidad.....	386
13.1. La falta de capacidad de culpabilidad.....	388

13.2. El desconocimiento de la antijuridicidad del hecho cometido	390
13.3. Situaciones extremas donde el hecho antijurídico es exculpante.....	391
14. Principios relacionados con la culpabilidad	392
14.1. La tipicidad.....	392
14.1.1. Inimputabilidad penal y tributaria.....	395
14.2. La antijuridicidad tributaria	396
14.3. Exclusión de punibilidad.....	399
15. Ubicación de la culpa y el dolo dentro de las teorías penalistas	400
16. Autonomía del derecho administrativo sancionador a raíz del CPACA	402
17. El derecho administrativo sancionador del CPACA en el ámbito tributario	405
18. Deficiencia en Colombia de los principios sancionatorios tributarios	408
19. Principio de personalidad de las penas.....	412
20. Distinción entre autoría y responsabilidad.....	416
20.1. Autoría y responsabilidad tributaria en Colombia	418
21. Recomendaciones del ILADT acerca de las infracciones y sus sanciones	420
22. Principio de culpabilidad en las sanciones aduaneras	424
23. Carga de la prueba	429
23.1. En las actuaciones administrativas y contenciosas tributarias.....	430
23.2. En el proceso sancionatorio tributario	432
23.3. La prueba en la culpabilidad tributaria	436

Capítulo VIII

Causales eximentes de responsabilidad frente a las infracciones tributarias

1. Principio de responsabilidad en las infracciones administrativas.....	442
2. Tipos de responsabilidad en el ámbito administrativo	444
2.1 Responsabilidad objetiva	444
2.1.1. Responsabilidad objetiva en materia tributaria	446
2.1.2. Casos en que se acepta la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria	453
2.2. Responsabilidad subjetiva.....	454
2.2.1. Responsabilidad subjetiva en materia tributaria	456

3. Circunstancias eximentes de responsabilidad.....	457
3.1. Fuerza mayor y caso fortuito	458
3.1.1. Conceptualización de la fuerza mayor y caso fortuito	459
3.1.2. Aspectos distintivos de la fuerza mayor y el caso fortuito.....	462
3.1.3. Aplicación de la fuerza mayor y caso fortuito en la responsabilidad tributaria	466
3.1.3.1. Imposibilidad de presentar declaraciones tributarias litográficas en forma presencial	468
3.1.3.2. Imposibilidad de presentar las declaraciones e informaciones en forma virtual.....	472
3.1.3.3. Fuerza mayor en los precios de transferencia.....	476
3.1.3.4. La Fuerza mayor en normas sustantivas y en los Estados de Excepción	477
4. El error como de eximente de responsabilidad.....	478
4.1. Concepto y clasificación del error.....	478
4.2. Error vencible e invencible en asuntos tributarios.....	481
4.3. El error de prohibición en asuntos tributarios	484
4.4. Casos de errores tributarios de tipo y los errores aritméticos	489
4.4.1. Los errores aritméticos según la jurisprudencia colombiana.....	491
4.4.2. Supuestos para la configuración del error aritmético.....	493
4.5. La sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario	494
4.5.1. Características de la sanción por inexactitud.....	496
4.5.2. Otro caso de diferencia de criterios.....	497
4.5.3. Discusión sobre la interpretación de la DIAN y la jurisprudencia.....	499
4.5.4. Criterios doctrinales sobre la posición del Consejo de Estado frente a la sanción por inexactitud	499
4.5.5. Análisis crítico del texto normativo y la jurisprudencia sobre la sanción por inexactitud.....	504
4.5.6. Comentarios sobre la naturaleza de la sanción por inexactitud	506
4.5.7. Comentarios a la posición jurisprudencial del Consejo de Estado.....	508
4.5.8. Propuestas sobre la sanción por inexactitud.....	511
5. Actuar basados en conceptos de la administración tributaria	515
5.1. Ubicación constitucional y legal de los conceptos y oficios de la DIAN	517
5.2. Fuerza vinculante de los conceptos y oficios de la DIAN	518

5.3. Naturaleza y demandabilidad de los conceptos	519
5.4. Los conceptos de la DIAN como eximentes de responsabilidad	523
5.5. Diferencia entre los conceptos y oficios de la DIAN	529
5.6. Debate sobre la vulneración del principio de legalidad tributario.....	531
5.6.1. Inaplicación de conceptos invocados por los contri- buyentes	534
5.6.1.1. Por su ilegalidad - ante la jurisdicción contenciosa administrativa	534
5.6.1.2. Por ser criterio auxiliar de interpretación - en vía de casación	536
6. Otras eximentes de responsabilidad en el cumplimiento de deberes formales	538
6.1. La falta de capacidad de obrar en el orden tributario	538
6.2. No participación en la decisión colectiva que originó la infracción	543
6.3. No exigibilidad del componente sancionador en los intereses moratorios ante la ausencia de conducta culpable.....	548
6.4. Otros casos de fuerza mayor como eximentes según la doctrina.....	552
6.4.1. El miedo insuperable.....	552
6.4.2. El estado de necesidad del sujeto	554
6.4.3. Eximentes en la valoración de los medios probatorios.	564
Comentarios y propuestas	567
Bibliografía	575