

**Sentencia C-506/02**

**NORMA ACUSADA**-Asuntos diversos con elementos normativos comunes

**PODER SANCIONATORIO EN EL ESTADO SOCIAL DE DERECHO**-Manifestaciones/**POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA ADMINISTRATIVA/POTESTAD SANCIONADORA EN MATERIA PENAL**

**ESTADO CONTEMPORANEO**-Cambio en la concepción del papel

**ESTADO SOCIAL DE DERECHO**-Incremento en facultades administrativas

**ESTADO LIBERAL Y ESTADO SOCIAL**

**DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN PRINCIPIO DE TRIDIVISION DE PODERES**-Nueva rama del derecho

**ACTIVIDAD EJECUTIVA**-Aumento

**ADMINISTRACION Y JUSTICIA PENAL**-Sanción de infracciones/**SANCION ADMINISTRATIVA**

**POTESTAD SANCIONADORA**-Competencias de gestión de la administración

**POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION**-Justificación

**POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION Y PODER Y FUNCION DE POLICIA**

**POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION**-Otorgamiento de atribuciones del legislador al Ejecutivo

**POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION**-Referencia implícita en la Constitución

**DEBIDO PROCESO**-Garantías que comporta

**DEBIDO PROCESO**-Garantías aplicables al proceso de imposición de sanciones

**DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO**-Imposición de sanciones por la administración

**POTESTAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION**-Fundamento constitucional

**ILICITO PENAL Y ADMINISTRATIVO**

**SANCION**-Distinción entre actuaciones judiciales y administrativas

**SANCION POR LA ADMINISTRACION EN DEBER TRIBUTARIO**-Imposición por incumplimiento es actividad administrativa y no jurisdiccional/**SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION JURISDICCIONAL**-Distinción/**ACTIVIDAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION Y ACTIVIDAD SANCIONADORA**

## **JURISDICCIONAL-Distinción**

*La imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. La jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador.*

**ACTIVIDAD SANCIONADORA EN LO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCESO PENAL-Fines diferentes**

**ACTIVIDAD SANCIONADORA EN LO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCESO PENAL-Diferente teleología**  
en relación con potestad disciplinaria de la administración

**SANCION ADMINISTRATIVA Y SANCION PENAL-Objetivo que constituye distinción**

**SANCION DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Objetivo/TRIBUTO-Mecanismos adecuados de recaudación/TRIBUTO-Fuerza coactiva para lograr recaudación**

**ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Establecimiento legislativo de deber de tributar/ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Función recaudadora**

**SANCION DE LA ADMINISTRACION EN MATERIA TRIBUTARIA-Realización de manera directa**

**TRIBUTO-Pronta y completa recaudación**

**SANCION ADMINISTRATIVA POR DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-Imposición o autoliquidación por contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores/ACTIVIDAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION-No ejercicio de funciones jurisdiccionales/SANCION TRIBUTARIA-Autoliquidación no equivale a funciones jurisdiccionales por particulares**

**FACULTADES EXTRAORDINARIAS EN ESTATUTO TRIBUTARIO-Facultad sancionatoria de la DIAN**

**ACTIVIDAD SANCIONADORA DE LA ADMINISTRACION-Difiere constitucionalmente de actividad jurisdiccional**

**FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA REORGANIZACION DE LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-No funciones jurisdiccionales**

**FACULTADES EXTRAORDINARIAS PARA ORGANIZACION DE ENTIDAD-Incluye redistribución de**

funciones

## **RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN MATERIA ADMINISTRATIVA**

**SANCION ADMINISTRATIVA**-Imposición de plano desconoce derecho de defensa

## **RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA DISCIPLINARIA**

**RESPONSABILIDAD OBJETIVA EN DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR**-Admisión en algunos campos

**PRESUNCION DE CULPA EN SANCION TRIBUTARIA**-A partir de ciertas circunstancias debidamente probadas y ejercicio del derecho de defensa

**DEBER DE DECLARACION TRIBUTARIA**-Incumplimiento

**DEBER DE DECLARACION TRIBUTARIA**-Obligación de auto liquidar y pagar sanciones por corrección

**SANCION ADMINISTRATIVA EN DECLARACION TRIBUTARIA**-Imposición subsiguiente y derecho a demostrar eximentes

*Una vez que está probada la inexactitud o 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.*

**SANCION ADMINISTRATIVA EN DECLARACION TRIBUTARIA**-Autoliquidación de sanciones por corrección de inexactitudes o extemporaneidad y derecho a presentar descargos

**SANCION ADMINISTRATIVA EN DECLARACION TRIBUTARIA**-Exclusión por demostración de eximente de culpabilidad

**SANCION ADMINISTRATIVA**-Autoliquidación

Referencia: expediente D-3852

Demanda de inconstitucionalidad contra los artículos 565, 588, 596, 599, 602, 606, 637 (total), 640, 641, 642, 643, 644, 646, 651, 655, 656, 657, 658, 662, 664, 667, 668, 671, 678, 682, 685, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721, 722 y 735 (total) del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario); los artículos 4, 6, 7, 9, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 45, 48, 50, 52, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 64, 67, 68, 69, 70, 71 (total), 74, 75, 77, 81, 99, 131, 145, 146, 147 y 153 del Decreto 2503 de 1987; el artículo 2º del Decreto 2512 de 1987, y los artículos 5º, 11, 18, 19, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1999.

Actor: Humberto de Jesús Longas Londoño

Magistrado Ponente:

Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA

Bogotá, tres (3) de julio de dos mil dos (2002)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, conformada por los magistrados Doctores Marco Gerardo Monroy Cabra -quien la preside-, Jaime Araujo Rentería, Alfredo Beltán Sierra, Manuel José Cepeda Espinosa, Jaime Córdoba Triviño, Rodrigo Escobar Gil, Eduardo Montealegre Lynett, Alvaro Tafur Galvis y Clara Inés Vargas Hernández, ha proferido la presente sentencia de acuerdo con los siguientes

## **I. ANTECEDENTES**

En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en el artículo 241-1 de la Constitución Política, el ciudadano Humberto de Jesús Longas Londoño demandó la inexequibilidad de los artículos 565, 588, 596, 599, 602, 606, 637 (total), 640, 641, 642, 643, 644, 646, 651, 655, 656, 657, 658, 662, 664, 667, 668, 671, 678, 682, 685, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721, 722 y 735 (total) del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario); los artículos 4, 6, 7, 9, 35, 36, 37, 38, 41, 42, 45, 48, 50, 52, 55, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 64, 67, 68, 69, 70, 71 (total), 74, 75, 77, 81, 99, 131, 145, 146, 147 y 153 del Decreto 2503 de 1987; el artículo 2º del Decreto 2512 de 1987, y los artículos 5º, 11, 18, 19, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1991, por considerarlos contrarios a los preceptos de la Constitución Política de Colombia.

Mediante Autos del 12 de diciembre de 2001 y del 15 de enero de 2002, el despacho del suscrito magistrado sustanciador procedió a rechazar la demanda presentada contra el inciso 6º del artículo 657 del Decreto 624 de 1989 y contra el artículo 60 del Decreto 2503 de 1987.

Cumplidos los trámites procesales y legales propios del proceso de constitucionalidad, la Corte Constitucional, oído el concepto del señor Procurador General de la Nación, procede a decidir acerca de la demanda de referencia.

## **II. TEXTO OBJETO DE REVISION**

Se transcribe a continuación el texto de las disposiciones acusadas con la claridad que se subraya y resalta lo demandando.

Nota: no se transcriben los artículos acusados o parcialmente acusados de los Decretos 2503 y 2512 de 1987, pues sus textos fueron recogidos en correspondientes artículos del Decreto 0624 de 1989 (Estatuto Tributario) que se transcriben a continuación:

***"Decreto Número 0624 de 1989***

***(marzo 30)***

***"Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General d Impuestos Nacionales***

...

**"Artículo 565.** Formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones tributarias, emplazamientos, citaciones, traslados de cargos, **resoluciones que impongan sanciones**, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse por correo o personalmente.

..."

**"Artículo 588.** Correcciones que aumentan el impuesto o disminuyen el saldo a favor. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 709 y 713, los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y **se liquide la correspondiente sanción por corrección.**

..."

**"Artículo 596.** CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA. La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios deberá presentarse en el formulario que para tal efecto señale la Dirección General de Impuestos Nacionales. Esta declaración deberá contener:

...

"4. La liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, incluidos el anticipo **y las sanciones**, cuando fuere del caso."

**"Artículo 599.** CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE INGRESOS Y PATRIMONIO. La declaración de ingresos y patrimonio deberá contener:

**"4. La liquidación de las sanciones cuando fuere del caso."**

**"Artículo 602.** CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN BIMESTRAL DE VENTAS. La declaración bimestral deberá contener:

...

"4. La liquidación privada del impuesto sobre las ventas, **incluidas las sanciones cuando fuere del caso.**

**"Artículo 606.** CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN DE RETENCIÓN. La declaración de retención en la fuente deberá contener:

...

"3. La discriminación de los valores que debieron retener por los diferentes conceptos sometidos a retención en la fuente durante el respectivo mes, **y la liquidación de las sanciones cuando fuere del caso.**"

**"Artículo 637. ACTOS EN LOS CUALES SE PUEDEN IMPONER SANCIONES. Las sanciones podrán**

**imponerse mediante resolución independiente, o en las respectivas liquidaciones oficiales."**

**"Artículo 640. LA REINCIDENCIA AUMENTA EL VALOR DE LAS SANCIONES.** 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 a la comisión del hecho sancionado.

"La reincidencia permitirá elevar las sanciones pecuniarias a que se refieren los artículos siguientes, con excepción de las señaladas en los artículos 649, 652, 668, 669, 672 y 673 **y aquéllas que deban ser liquidadas por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, hasta en un ciento por ciento (100%) de su valor.**"

**"Artículo 641. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN.** Las personas o entidades obligadas a declarar, que presenten las declaraciones tributarias en forma extemporánea, deberán **liquidar y** pagar una sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al cinco por ciento (5%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del ciento por ciento (100%) del impuesto o retención, según el caso.

..."

**"Artículo 642. EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES CON POSTERIORIDAD AL EMPLAZAMIENTO.** El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, deberá **liquidar y** pagar una sanción por extemporaneidad por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, equivalente al diez por ciento (10%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, según el caso.

"Cuando en la declaración tributaria no resulte impuesto a cargo, la sanción por cada mes o fracción de mes calendario de retardo, será equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos percibidos por el declarante en el período objeto de declaración, sin exceder del diez por ciento (10%) de dichos ingresos. En caso de que no haya ingresos en el período, la sanción por cada mes o fracción será del dos por ciento (2%) del patrimonio líquido del año anterior, sin exceder del veinte por ciento (20%) del mismo.

"Esta sanción se cobrará sin perjuicio de los interés que origine el incumplimiento en el pago del impuesto o retención a cargo del contribuyente, retenedor o responsable.

"Cuando la declaración se presente con posterioridad a la notificación del auto que ordena inspección tributaria, también se deberá **liquidar y** pagar la sanción por extemporaneidad, a que se refiere el presente artículo."

**"Artículo 643. SANCIÓN POR NO DECLARAR.** la Sanción por no declarar será equivalente:

"1. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, al veinte por ciento (20%) del valor de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, **que determine la Administración, por el período al cual corresponda la declaración no presentada**, o al veinte por ciento (20%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de renta presentada, el que fuere superior.

"2. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, **que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada**, o al diez por ciento (10%)

de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.

"3. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración de retenciones, al diez por ciento (10%) de los cheques girados o costos y gastos de quien persiste en su incumplimiento, **que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada,** o al ciento por ciento (100%) de las retenciones que figuren en la última declaración de retenciones presentada, el que fuere superior.

"4. En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de timbre, la sanción por no declarar será equivalente a cinco (5) veces el valor del impuesto que ha debido pagarse.

**"Parágrafo 1º Cuando la Administración de Impuestos disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.**

"Parágrafo 2º Si dentro del término para interponer el recurso contra la **resolución** que impone la sanción por no declarar el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta **por la Administración,** en cuyo caso, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá **liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria.** En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 642."

**"Artículo 644. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES.** Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán **liquidar y** pagar una sanción equivalente a:

"1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección, y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

"2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquéllas si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

..."

**"Artículo 646. SANCIÓN POR CORRECCIÓN ARITMÉTICA.** Cuando **la Administración de Impuestos** efectúe una liquidación de corrección aritmética sobre la declaración tributaria, y resulte un mayor valor a pagar por concepto de impuestos, anticipos o retenciones a cargo del declarante, o un menor saldo a su favor para compensar o devolver **se aplicará** una sanción equivalente al treinta por ciento (30%) del mayor valor a pagar o menor saldo a favor determinado, según el caso, sin perjuicio de los intereses moratorios a que haya lugar.

"La sanción de que trata el presente artículo, se reducirá la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos de la liquidación de corrección, renuncia al mismo y cancela el mayor valor de la liquidación de corrección, **junto con la sanción reducida.**"

**"Artículo 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN.** Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria, así como aquéllas a quienes se les haya solicitado informaciones y pruebas respecto de sus

propias operaciones, que no la atendieron dentro del plazo establecido para ello, incurrirán en la siguiente sanción:

"a) Una multa hasta del cinco por ciento (5%) de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida;

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

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

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

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

**"Artículo 655. SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD.** Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000). (Valor año base 1987).

"Cuando la sanción a que se refiere el presente artículo, se imponga **mediante resolución independiente**, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

"Parágrafo. No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable."

**"Artículo 656. REDUCCIÓN DE LAS SANCIONES POR LIBROS DE CONTABILIDAD Y NO EXPEDICIÓN DE FACTURAS.** Las sanciones pecuniarias contempladas en los artículos 652 y 655 se reducirán en la siguiente forma:

"a) A la mitad de su valor, cuando se acepte la sanción después del traslado de cargos y antes de que se haya producido la resolución que la impone;

"b) Al setenta y cinco por ciento (75%) de su valor, cuando después de impuestas se acepte la sanción y se desista de interponer el respectivo recurso.

"Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante **la oficina que está conociendo de la investigación**, un memorial de aceptación de la sanción reducida, **en el cual se acredite el pago o acuerdo de**



**pago de la misma.**

**"Artículo 657. SANCIÓN DE CLAUSURA DEL ESTABLECIMIENTO.** **La Administración de Impuestos** podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

"a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin el cumplimiento de los requisitos, en los casos establecidos en el artículo 652.

"b) Cuando se establezca que el contribuyente o responsable lleva doble contabilidad o doble facturación.

"La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por un (1) día el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda "cerrado por evasión".

"Cuando el lugar clausurado fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

"En caso de reincidencia, la sanción de clausura podrá imponerse hasta por quince (15) días.

"La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá **mediante resolución**, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

"La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes **al agotamiento de la vía gubernativa**.

"Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes **de la Administración de Impuestos** así lo requieran.

**"Artículo 658. SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA.** Sin perjuicio de las sanciones **de tipo policivo** en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes.

"Esta ampliación de la sanción de clausura, se impondrá **mediante resolución**, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder."

**"Artículo 662. SANCIÓN POR UTILIZACIÓN DE INTERPUESTAS PERSONAS POR PARTE DE LOS INVERSIONISTAS INSTITUCIONALES.** Cuando la Administración Tributaria determine que en la suscripción de acciones o bonos convertibles en acciones, por parte de los inversionistas institucionales, que dan derecho al descuento tributario de que trata el artículo 258, éstos actuaron como simples intermediarios de accionistas o terceros, se aplicarán las siguientes sanciones:

"a) Si la sociedad anónima conoció del hecho, no podrá solicitar el descuento señalado y en caso de solicitarlo, será objeto de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) de dicho descuento;

"b) Si la sociedad anónima no conoció del hecho, la sanción establecida en el numeral anterior, será impuesta al inversionista institucional, solidariamente con el tercero o accionista al cual sirvió de testaferro o intermediario.

"La sanción de que trata el presente artículo, se impondrá **por el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo**, previa investigación por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria y traslado de cargos, por el término de un (1) mes, para que responda tanto la sociedad, los accionistas o terceros, como el inversionista institucional correspondiente. **Contra esta resolución** solamente procede el recurso de reposición, el cual debe interponerse dentro del mes siguiente a su notificación.

"Parágrafo. Para efectos del ordinal a) del presente artículo, se entiende que la sociedad conoció del hecho, cuando sus representantes o directivos conocieron previamente dichas maniobras.

"Se considera que un inversionista institucional actuó como testafarro, cuando concertó previamente la operación con los terceros o accionistas, o cuando éstos, directa o indirectamente, suministraron el dinero para la suscripción de dichos valores y adquieran los mismos dentro de los doce (12) meses siguientes a la suscripción."

**"Artículo 664. SANCIÓN POR NO ACREDITAR EL PAGO DE LOS APORTES PARAFISCALES.** El desconocimiento de la deducción por salarios, por no acreditar el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar, de quienes estén obligados a realizar tales aportes, **se efectuará por parte de la Administración de Impuestos**, si con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, no se acredita el pago correspondiente y los intereses a que haya lugar. El pago podrá hacerse efectuado en cualquier fecha anterior a la respuesta al requerimiento.

..."

**"Artículo 667. SANCIÓN POR NO EXPEDIR CERTIFICADOS.** Los retenedores que, dentro del plazo establecido por el Gobierno Nacional, no cumplan con la obligación de expedir los certificados de retención en la fuente, incluido el certificado de ingresos y retenciones, incurrirán en una multa hasta del cinco por ciento (5%) del valor de los pagos o abonos correspondientes a los certificados no expedidos.

"La misma sanción será aplicable a las entidades que no expidan el certificado de la parte no gravable de los rendimientos financieros pagados a los ahorradores.

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

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

**"Artículo 668. SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO NACIONAL DE VENDEDORES E INSCRIPCIÓN DE OFICIO.** Los responsables del impuesto sobre las ventas que se inscriban en el Registro Nacional de Vendedores con posterioridad al plazo establecido en el artículo 507 y antes de que la Administración de Impuestos lo haga de oficio, deberán **liquidar y** cancelar una sanción equivalente a diez mil

pesos (\$ 10.000) por cada año o fracción de año calendario de extemporaneidad en la inscripción. Cuando se trate de responsables del régimen simplificado, la sanción será de cinco mil pesos (\$5.000), (Valores año base 1988).

"Cuando la inscripción se haga de oficio, se aplicará una sanción de veinte mil pesos (\$ 20.000) por cada año o fracción de año calendario de retardo en la inscripción. Cuando se trate de responsables del régimen simplificado, la sanción será de diez mil pesos (\$ 10.000). (Valores año base 1988)."

**"Artículo 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE.** A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes **el Administrador de Impuestos Nacionales respectivo**, hubiere declarado como:

"a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada;

"b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas.

"La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse **mediante resolución**, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

"La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa."

**"Artículo 678. COMPETENCIA PARA SANCIONAR A LAS ENTIDADES RECAUDADORAS.** Las sanciones de que tratan los artículos 674, 675 y 676, se impondrán por **el Subdirector de Recaudo de la Dirección General de Impuestos Nacionales**, previo traslado de cargos, por el término de quince (15) días para responder. En casos especiales, **el Subdirector de Recaudo** podrá ampliar este término.

"Contra la resolución que impone la sanción procede únicamente el recurso de reposición que deberá ser interpuesto dentro de los quince (15) días siguientes a la notificación de la misma, ante el mismo funcionario que profirió **la resolución**."

**"Artículo 682. INCUMPLIMIENTO DE LOS TÉRMINOS PARA DEVOLVER.** Los funcionarios de la Dirección General de Impuestos Nacionales que incumplan los términos previstos para efectuar las devoluciones, responderán ante el Tesoro Público por los intereses imputables a su propia mora.

"Esta sanción se impondrá **mediante resolución motivada del respectivo Administrador de Impuestos**, previo traslado de cargos al funcionario por el término de diez (10) días. Contra **la misma**, procederá únicamente el recurso de reposición **ante el mismo funcionario** que dictó la providencia, el cual dispondrá de un término de diez (10) días para resolverlo.

"Copia **de la resolución definitiva** se enviará al pagador respectivo, con el fin de que éste descuenta del salario inmediatamente siguiente y de los subsiguientes, los intereses, hasta concurrencia de la suma debida, incorporando en cada descuento el máximo que permitan las leyes laborales.

"El **funcionario** que no imponga la sanción estando obligado a ello, el que no la comunique y el pagador que no la

hiciere efectiva, incurrirán en causal de mala conducta sancionable hasta con destitución.

"El superior inmediato del funcionario, que no comunique estos hechos al Administrador de Impuestos o al Subdirector general de Impuestos, incurrirá en la misma sanción."

**"Artículo 685. EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR.** Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración **liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644.** La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna."

**"Artículo 688. COMPETENCIA PARA LA ACTUACIÓN FISCALIZADORA.** Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, **y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones** con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

"Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización o comisión del Jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad."

**"Artículo 691 COMPETENCIA PARA AMPLIAR REQUERIMIENTOS ESPECIALES, PROFERIR LIQUIDACIONES OFICIALES Y APLICAR SANCIONES.** Corresponde al Jefe de la Unidad de Liquidación, proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión; corrección y aforo; la adición de impuestos y demás actos de determinación oficial de impuestos, anticipos y retenciones; **así como la aplicación y reliquidación de las sanciones por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos, por no informar la clausura del establecimiento,** las resoluciones de reintegro de sumas indebidamente devueltas **así como sus sanciones, y en general, de aquellas sanciones cuya competencia no está adscrita a otro funcionario y se refieran al cumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.**

"Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización, comisión o reparto del Jefe de Liquidación, adelantar los estudios, verificaciones, visitas, pruebas, proyectar las resoluciones y liquidaciones y demás actuaciones previas y necesarias para proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad."

**"Artículo 701. CORRECCIÓN DE SANCIONES. Cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no hubiere liquidado en su declaración las sanciones a que estuviere obligado o las hubiere liquidado incorrectamente, la Administración las liquidará incrementadas en un treinta por ciento (30%). Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente procede el recurso de reconsideración.**

**"El incremento de la sanción se reducirá a la mitad de su valor, si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, dentro del término establecido para interponer el recurso respectivo, acepta los hechos, renuncia al mismo y cancela el valor total de la sanción más el incremento reducido."**

**"Artículo 704. CONTENIDO DEL REQUERIMIENTO.** El requerimiento deberá contener la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones **y sanciones,** que se pretende adicionar a la liquidación privada."

**"Artículo 708. AMPLIACIÓN AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para

responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva doctrina oficial de los impuestos, anticipos, retenciones **y sanciones** para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses."

**"Artículo 709. CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL.** Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte **de la planteada por la Administración** en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto el contribuyente responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados **y la sanción por inexactitud reducida**, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones **y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.**"

**"Artículo 713. CORRECCIÓN PROVOCADA POR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN.** Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción **inicialmente propuesta por la Administración**, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados **y la sanción por inexactitud reducida**, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, **retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.**"

**"Artículo 715. EMPLAZAMIENTO PREVIO POR NO DECLARAR.** Quienes incumplan con la obligación de presentar las declaraciones tributarias, estando obligados a ello, serán emplazados por la Administración de Impuestos, previa comprobación de su obligación, para que lo hagan en el término perentorio de un (1) mes, advirtiéndoseles de las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

"El contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, que presente la declaración con posterioridad al emplazamiento, **deberá liquidar y pagar la sanción por extemporaneidad, en los términos previstos en el artículo 642.**"

**"Artículo 716. CONSECUENCIA DE LA NO PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN CON MOTIVO DEL EMPLAZAMIENTO.** Vencido el término que otorga el emplazamiento de que trata el artículo anterior, sin que se hubiere presentado la declaración respectiva, **la Administración de Impuestos procederá a aplicar la sanción por no declarar, prevista en el artículo 643.**"

**"Artículo 718. PUBLICIDAD DE LOS EMPLAZADOS O SANCIONADOS.** La Administración de Impuestos divulgará a través de medios de comunicación de amplia difusión, el nombre de los contribuyentes, responsables o agentes de retención, emplazados **o sancionados** por no declarar; la omisión de lo dispuesto en este artículo, no afecta la validez del acto respectivo."

**"Artículo 721. COMPETENCIA FUNCIONAL DE DISCUSIÓN.** Corresponde al Jefe de la Unidad de Recursos Tributarios, fallar los recursos de reconsideración contra los diversos actos de determinación de impuestos **y que imponen sanciones**, y en general, los demás recursos cuya competencia no esté adscrita a otro funcionario.

"Corresponde a los funcionarios de esta unidad, previa autorización comisión o reparto del jefe de Recursos Tributarios, sustanciar los expedientes, admitir o rechazar los recursos, solicitar pruebas, proyectan los fallos, realizar los estudios, dar concepto sobre los expedientes, y en general, las acciones previas y necesarias para

proferir los actos de competencia del jefe de dicha unidad."

**"Artículo 722. REQUISITOS DE LOS RECURSOS DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN.** El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos:

"a) Que se formule por escrito, con expresión concreta de los motivos de inconformidad;

"b) Que se interponga dentro de la oportunidad legal

"c) Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante. Cuando se trate de agente oficioso, la persona por quien obra, ratificará la actuación del agente dentro del término de dos (2) meses, contados a partir de la notificación del auto de admisión del recurso si no hubiere ratificación se entenderá que el recurso no se presentó en debida forma y se revocará el auto admisorio.

"Para estos efectos, únicamente los abogados podrán actuar como agentes oficiosos.

"d) Que se acredite el pago de la respectiva liquidación privada cuando el recurso se interponga contra una liquidación de revisión o de corrección aritmética.

**"Parágrafo. Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlo o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta."**

**"Artículo 735. RECURSOS CONTRA LAS RESOLUCIONES QUE IMPONEN SANCIÓN DE CLAUSURA Y SANCIÓN POR INCUMPLIR LA CLAUSURA.** Contra la resolución que impone la sanción por clausura del establecimiento de que trata el artículo 657, procede el recurso de reposición ante el mismo funcionario que la profirió, dentro de los diez (10) días siguientes á su notificación, quien deberá fallar dentro de los diez (10) días siguientes a su interposición.

**"Contra la resolución que imponga la sanción por incumplir la clausura de que trata el artículo 658, procede el recurso de reposición que deberá interponerse en el término de diez (10) días a partir de su notificación."**

"Decreto Número 1071 de 1999

(junio 26)

**"por el cual se organiza la Unidad administrativa especial dirección de impuestos y Aduanas Nacionales como una entidad con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y se dictan otras disposiciones.**

...

**"Artículo 5º. Competencia.** A la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales le competen las siguientes funciones: La Administración de los impuestos de renta y complementarios de timbre nacional y sobre las ventas; los derechos de Aduana y los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, bien se trate de impuestos internos o al comercio

exterior; así como la dirección y administración de la gestión aduanera, incluyendo la aprehensión, decomiso o declaración en abandono a favor de la Nación de mercancías y su administración y disposición.

"Igualmente, le corresponde el control y vigilancia sobre el cumplimiento del régimen cambiario en materia de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a las mismas, financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones.

"La administración de impuestos comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, devolución, **sanción** y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

"La administración de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior, comprende su recaudación, fiscalización, liquidación, discusión, cobro, **sanción** y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones aduaneras.

"La dirección y administración de la gestión aduanera comprende el servicio y apoyo a las operaciones de comercio exterior la aprehensión, decomiso o declaración en abandono de mercancías a favor de la Nación, su administración, control y disposición.

"Le compete igualmente actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera, y de control de cambios en relación con los asuntos de su competencia.

"La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales desarrollará todas las actuaciones administrativas necesarias para cumplir con las funciones de su competencia.

**"Artículo 11.** Competencia General de la Dirección de impuestos. Corresponde a la dirección de impuestos la administración del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, del impuesto de timbre nacional y de los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, así como la recaudación y el cobro de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior **y de las sanciones cambiarias.**

**"Artículo 18.** Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Son funciones de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

...

b) Administrar los impuestos, derechos de Aduana y demás impuestos al comercio exterior, en lo correspondiente a su recaudación, fiscalización, control, represión, **penalización**, liquidación, discusión, cobro, devolución **y sanción**, así como controlar las obligaciones cambiarias derivadas de operaciones de importación y exportación de bienes y servicios, gastos asociados a la misma financiación en moneda extranjera de importaciones y exportaciones, y subfacturación y sobrefacturación de estas operaciones;

"...

g) Propugnar por el cumplimiento de las normas tributarias nacionales, aduaneras y cambiarias, prevenir, investigar y **reprimir las infracciones al régimen tributario nacional**, al régimen de aduanas y al régimen cambiario y aplicar las sanciones que correspondan conforme a lo mismo;

**"Artículo 22.** Dirección de Impuestos. La Dirección de Impuestos, de acuerdo con las políticas e instrucciones señaladas por la Dirección General y en coordinación con las demás áreas de la Entidad y a través del funcionario que se desempeñe en su jefatura o de las dependencias a su cargo, cumplirá las siguientes funciones en relación

con la administración del impuesto sobre la renta y complementarios, del impuesto sobre las ventas, del impuesto de timbre nacional y de los demás impuestos internos del orden nacional cuya competencia no esté asignada a otras entidades del Estado, así como en relación con la recaudación y el cobro de los derechos de aduana y demás impuestos al comercio exterior **y de las sanciones cambiarias**;

"...

e) Dirigir y coordinar las actividades relacionadas con la recaudación, investigación, fiscalización, determinación, **penalización, sanción**, liquidación, discusión, cobro y devolución de los impuestos nacionales **y sanciones**, y de los demás emolumentos de competencia de la Dirección de Impuestos, así como las relacionadas con el análisis de las estadísticas fiscales;

"...

q) Dirigir, coordinar y evaluar, los procesos **sobre penalización tributaria** y disponer el traslado de expedientes a la autoridad competente;

..."

**"Artículo 31.** Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero. Con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, créase la figura del Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero.

El Defensor será designado por el Presidente de la República, para un período de un año, de terna que le proponga anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional.

El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero tendrá las siguientes funciones:

"...

6. Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la DIAN, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos **y/o sanciones que resulten procedentes**.

..."

**"Artículo 32.** Direcciones Regionales de Impuestos y Aduanas Nacionales. Conforme a las políticas, instrucciones y delegaciones de la Dirección General, son funciones de las Direcciones Regionales de Impuestos y Aduanas Nacionales, para ejercerlas directamente o a través de las dependencias a su cargo, las siguientes:

"...

d) Dirigir, supervisar y controlar en su jurisdicción, la ejecución de las acciones relativas a las funciones de recaudación, fiscalización, **penalización**, discusión y cobro y las relacionadas con la operación aduanera, y el almacenamiento y enajenación de mercancías y de control de cambios en lo de competencia de la Entidad;



"...

i) Coordinar las actividades relativas a la represión y **penalización** en materia de tributaria, aduanera y cambiaria;

..."

**"Artículo 33.** Administraciones Especiales, Locales y Delegadas. Conforme a las políticas, instrucciones, delegaciones y distribución de competencias consagradas en este Decreto, son funciones de las Administraciones Especiales, Locales y Delegadas para ejercerlas directamente o a través de sus Divisiones, las siguientes:

a) Aplicar las disposiciones que regulan las obligaciones y el procedimiento tributario, las operaciones aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad, los procesos de recaudación, fiscalización, **penalización**, determinación, **imposición de sanciones**, discusión, cobro y devoluciones de los gravámenes administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de la jurisdicción que corresponda a cada Administración, según las competencias que les sean distribuidas, de acuerdo con las normas legales vigentes;

..."

**"Artículo 39.** Competencia Funcional. Sin perjuicio de las normas previstas en los artículos anteriores, las dependencias de las Administraciones tendrán las siguientes competencias:

a) La División que ejerza las funciones de fiscalización tributaria y/o aduanera y/o la función de control cambiario:

1. Adelantar las investigaciones y ejecutar todos los actos previos y preparatorios para la determinación de los Impuestos de competencia de la DIAN, para el decomiso y declaración de abandono de mercancías, **y/o para la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero o cambiario** en lo de competencia de la Entidad.

2. Proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa.

b) La División que ejerza las funciones de determinación, **sanción**, decomiso o abandono:

1. Estudiar las respuestas a los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo, así como determinar las ampliaciones a los requerimientos especiales.

2. Proferir los actos de determinación de impuestos, de decomiso o abandono de mercancías **y/o de imposición de sanciones**.

c) La División que ejerza las funciones jurídicas:

Admitir y resolver los recursos interpuestos contra los actos de determinación, decomiso o abandono de mercancías **y/o de imposición de sanciones**.

Parágrafo. Los trámites y procesos de determinación **e imposición de sanciones**, así como los de discusión de los actos producidos en los mismos, se desarrollarán y unificarán siguiendo las anteriores competencias."

### III. LA DEMANDA

El demandante formula cargos diversos contra las normas acusadas. En primer término, sostiene que las disposiciones demandadas del Decreto Extraordinario 624 de 1989 –Estatuto Tributario- y las disposiciones correlativas del Decreto Extraordinario 2503 de 1987 son inconstitucionales porque trasladan a los contribuyentes la facultad de auto sancionarse en materia tributaria, cuando es claro que por virtud de los artículos 29 y 228 de la Carta Política, la potestad de administrar justicia reside exclusivamente en las autoridades jurisdiccionales y, de manera transitoria, en los particulares, pero sólo en calidad de árbitros y conciliadores.

Según su criterio, los particulares no pueden imponerse las sanciones tributarias a que hacen referencia las disposiciones acusadas, pues la competencia para hacerlo corresponde a las autoridades administrativas o a las jurisdiccionales. "Ni la Constitución Política de Colombia de 1886 en sus artículos 27 y 58 le atribuyó a los particulares la facultad de imponer sanciones o de administrar justicia; siendo inconstitucional el auto sancionarse sin juicio previo", por lo que considera que estas normas quebrantan los artículos 1º, 2º, 6º, 29, 92, 95-7, 116, 121, 228, 229 y 230 de la Carta Política.

Sobre el mismo tema, sostiene que en el terreno del derecho sancionatorio tributario no opera el principio de la responsabilidad objetiva civil, por lo que la imposición de las sanciones debe estar precedida de un procedimiento en el que el Estado, respetando el principio de la presunción de inocencia y el derecho de defensa, demuestre la culpabilidad del contribuyente. Advierte entonces que la sola presentación extemporánea de la declaración tributaria o la comisión de errores en la misma no son pruebas de la culpabilidad del contribuyente o declarante.

Ahora bien -dice la demanda-, como de acuerdo con las normas acusadas el contribuyente debe imponerse la sanción correspondiente por incumplimiento de alguna de sus obligaciones tributarias, tales disposiciones quebrantan los imperativos constitucionales relativos al juicio previo y a la defensa frente a las imputaciones del Estado.

De otro lado, las normas acusadas que integran los Decretos 2503 de 1987 y 2515 de 1987 son inconstitucionales porque al conferir a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la facultad de imponer sanciones tributarias, excedieron los límites de las facultades extraordinarias conferidas por el artículo 90 de la Ley 75 de 1986.

En efecto -dice-, el artículo 90 de la Ley 75 confirió al Presidente de la República precisas facultades extraordinarias para que dictara las normas sancionatorias necesarias que garantizaran el efectivo control, recaudo, cobro, determinación y discusión de los impuestos, pero que en manera alguna dichas facultades lo autorizaban para otorgarle a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales la potestad de administrar justicia y de imponer sanciones tributarias. Con ello se quebranta el texto de la Constitución Política en cuanto que éste reserva en las autoridades jurisdiccionales la función de administrar justicia. En suma, no podían los decretos demandados facultar a una autoridad administrativa para que impusiera, sin juicio previo, sanciones tributarias a los contribuyentes, entre otras cosas porque la Constitución Política de 1991 impone al legislador la obligación, cuando se trata de conferir función jurisdiccional a una autoridad administrativa, de señalar con precisión las facultades que le han sido trasladadas.

Este mismo cargo también se aplica, en concepto del demandante, al Decreto 1071 de 1999, en el que se concedieron facultades sancionatorias a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas por el legislador al Presidente de la República mediante el artículo 79 de la Ley 488 de 1998.

A juicio del demandante, la Ley 488 de 1998 sólo confirió al Presidente precisas facultades para organizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y para regular el régimen sancionatorio disciplinario interno, mas no lo revistió de potestad alguna para conferir a dicha dependencia funciones de tipo jurisdiccional. Mediante tal disposición se quebrantan los artículos 95, 116, 121, 228, 229 y 230 de la Constitución Política, pues el ejercicio de la función jurisdiccional por parte de las autoridades administrativas debe estar definido con precisión en la ley

para ser ejercido en materias concretas.

#### **IV. INTERVENCIONES**

##### **1. Intervención de Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN)**

Actuando en representación del ente de la referencia y en su calidad de funcionaria de la Oficina Nacional de Normativa y Doctrina de dicha Unidad, intervino en el proceso la ciudadana Edna Patricia Díaz Marina, con el fin de solicitar que la Corte que se inhiba de pronunciarse sobre las normas acusadas o, en su defecto, las declare exequibles.

Para la interviniente, los débiles cargos del actor constituyen argumentos desencajados del engranaje del Derecho Tributario, que pretenden acabar, sin más, con el sometimiento de los asociados al aparato fiscal del Estado. Según su parecer, es incompatible que se comparen las normas del derecho tributario con las normas del derecho penal y que, a partir de dicha asimilación, se deduzca la inexecutable de las primeras.

La entidad asegura que, con sustento en el principio democrático de la representación, las leyes tributarias delimitan con exactitud los elementos constitutivos de la obligación que asume el contribuyente, entre los cuales se cuentan las sanciones respectivas por incumplimiento. Así, para referirse al primer cargo concreto de la demanda, cuando el contribuyente liquida la sanción que le corresponde asumir por incumplimiento de alguna obligación tributaria, está aplicando el claro mandato legal y reconociendo que ha incurrido en la conducta que le reprocha el régimen impositivo. Esto ayuda tanto a racionalizar los recursos de la Administración como a agilizar los procedimientos sancionatorios que deban implementarse.

Frente a la solicitud de que la Corte se inhiba de fallar respecto de las normas acusadas, la intervención sostiene que el demandante incluye en sus reproches hipótesis no contempladas en ellas. Esto por cuanto que dichas preceptivas no hacen alusión alguna a juicios que deban tramitarse previo a la autoliquidación de las sanciones tributarias por parte de los contribuyentes.

No obstante lo anterior, la representante de la DIAN reconoce que la obligación de los asociados de pagar tributos, claramente reconocida por la Constitución Política, implica el conocimiento de las sanciones imponibles en caso de incumplimiento, lo cual exime a la Administración de adelantar el juicio previo para definir la responsabilidad tributaria del contribuyente. A su vez, resulta indispensable que una entidad pública concentre las funciones de hacer efectivos los cobros y de ejecutar las sanciones tributarias, por lo que tampoco tiene razón el demandante al juzgar de inconstitucionales las funciones sancionatorias de la DIAN.

Agrega que en la imposición de las sanciones la DIAN utiliza dos procedimientos: el de la resolución sanción y el de la liquidación de revisión; y sostiene que en ambos se garantiza el conocimiento previo del asociado para que este pueda ejercer su derecho de defensa frente a la imputación que se le haga, lo cual, aunado a lo anterior, garantiza la legalidad de la sanción. Dice que la finalidad perseguida con estos procedimientos abreviados es reducir los costos de recaudo y disminuir la cuantía de las sanciones, objetivos que benefician tanto a la administración como al administrado.

En relación con los cargo que aducen un exceso en las facultades extraordinarias por parte de los decretos que confieren a la DIAN la potestad de sancionar infracciones tributarias, la interviniente sostiene que las normas acusadas fueron expedidas bajo la vigencia de la Constitución de 1886 y que, en esa medida, se ajustaban a las preceptivas de la época que facultaban al presidente para dictar normas en materia de impuestos, específicamente, para dictar estatutos tributarios. Este argumento, junto con los expuestos por la Corte Constitucional en varios de sus pronunciamientos, pretenden desautorizar la supuesta inexecutable

sobreviviente que alega el demandante.

Finalmente, el organismo sostiene que, por expresa autorización del artículo 79 de la Ley 488 de 1998, el presidente de la República se encontraba autorizado para organizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, organización que implicaba la asignación de funciones que le permitieran ejercer el control de los recursos tributarios de la Nación, lo cual –por supuesto- incluye la potestad sancionatoria tributaria. De allí que no pueda considerarse que el Decreto 1071 de 1999, expedido con base en dichas facultades, haya excedido los lineamientos de la ley autorizante. Además, la Corte Constitucional, mediante providencia C-1343 de 2000, resolvió que tal decreto se ajustaba a los límites de la Ley habilitante.

## **2. Intervención ciudadana**

Actuando a nombre propio, el ciudadano John Alirio Pinzón Pinzón impugnó, dentro del término legal, la demanda presentada por el ciudadano Longas Londoño.

A juicio del interviniente, la facultad de autoliquidación de la sanción tributaria no constituye una inversión de la potestad de administrar justicia, que la Constitución reserva para las autoridades públicas y excepcionalmente para los particulares cuando actúan como conciliadores o árbitros.

En su concepto, esta alternativa no implica la autoestimación del monto de la sanción sino, simplemente, la aplicación de las sanciones previamente descritas y discriminadas por la Ley en el Libro V del Estatuto Tributario, las cuales el contribuyente se limita a cancelar en un acto de reconocimiento de una falta tributaria. No obstante, es claro que si el contribuyente discrepa de dicha sanción, puede controvertirla ante la Administración e, incluso, ante la jurisdicción, lo cual garantiza la efectividad de su derecho de defensa.

En cuanto a la potestad sancionatoria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el interviniente sostiene que ésta tiene origen constitucional en cuanto que la facultad de imponer tales medidas es inherente a la función de control y dirección que ejerce la Administración, por lo que no debe prosperar el cargo de la demanda.

Advierte también que las sanciones tributarias no deben seguir las premisas del derecho penal y que, en tal virtud, la responsabilidad que se desprende del incumplimiento de la obligación fiscal no puede equipararse con la que se impone como resultado de la comisión de un delito. Por ello, el interviniente acoge los criterios formulados por el Consejo de Estado en torno a que en materia sancionatoria de la Administración, específicamente en asuntos de naturaleza tributaria, la responsabilidad es de carácter meramente objetivo, no estando sujeta a la difícil prueba de los elementos subjetivos de la conducta.

Finalmente, en lo que toca con las facultades extraordinarias concedidas al Ejecutivo para que regulara diferentes aspectos de la DIAN, el interviniente señala que la potestad de sancionar que recibe dicha entidad proviene de la delegación que el presidente hace de la función de control que le confiere a éste la Carta Fundamental. En ese sentido, la DIAN actúa por delegación de funciones, dentro de un esquema de descentralización que tiene plena validez constitucional.

Por último, el interviniente solicita a la Corte declarar la exequibilidad condicionada de algunas normas del Estatuto Tributario que consagran la posibilidad de que el contribuyente liquide directamente las sanciones imponibles por incumplimiento de obligaciones tributarias.

A su juicio, la Administración debe aceptar como causales excluyentes de responsabilidad tributaria, la fuerza mayor o el caso fortuito, hipótesis que en las actuales condiciones del país, frecuentemente impiden cumplir a cabalidad con las obligaciones fiscales, y en ese sentido debe condicionar las normas acusadas.

## V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN

Actuando dentro del término legal establecido para los efectos, el señor Procurador General de la Nación, Edgardo Maya Villazón, solicitó a la Corporación declarar la exequibilidad de las disposiciones acusadas.

El Procurador señala, en primer término, que el poder sancionatorio del Estado no radica exclusivamente en el órgano jurisdiccional sino que también se ejerce a través de los organismos administrativos. En este contexto, la Administración Pública está dotada de la facultad de sancionar conductas que atenten contra su efectivo y óptimo funcionamiento, sanción que, por sus características, se acerca a los descriptores de la función jurisdiccional.

En materia tributaria también se aplica el principio anterior. Frente a la infracción, constituida por el incumplimiento de la obligación tributaria, la Administración está habilitada para imponer la sanción correspondiente, cuyos elementos fundamentales deben estar, además, determinados previamente por el legislador.

Aunque el Procurador General advierte que en materia de responsabilidad tributaria el Consejo de Estado y la Corte Constitucional tienen disparidad de criterios, pues mientras el primero se inclina por la objetividad de la responsabilidad la segunda advierte sobre la necesidad de reservar cierto mínimo de subjetividad en la imposición de la sanción, aquél concluye que no existe duda sobre la potestad que tiene la Administración para imponer las sanciones a que haya lugar en caso de que se demuestre la responsabilidad del contribuyente.

En lo que respecta a la liquidación que el contribuyente hace de la sanción imponible por incumplimiento de la obligación tributaria, la Vista fiscal estima que este es un procedimiento que busca hacer más eficaz la administración de los tributos y controlar la evasión y elusión fiscales. Resalta que no se trata de que el particular se imponga una sanción sino de que él mismo, con el fin de evitar una recriminación mayor por parte de la Administración, se aplica la sanción que previamente ha sido definida por la Ley, en un acto de reconocimiento del incumplimiento de sus obligaciones. Por ello el contribuyente se limita a dar aplicación a la ley, sin que por tales circunstancias se encuentre en ejercicio de función jurisdiccional.

Lo anterior, no obstante que el contribuyente tenga la oportunidad de controvertir la sanción ordenada por la ley, mediante la formulación de las causales eximentes de responsabilidad tributaria. Así entonces, la Procuraduría opta por una posición neutral entre la responsabilidad subjetiva del derecho penal y la objetiva del derecho civil para concluir con que en materia tributaria, la Administración no está obligada a probar exhaustivamente el dolo o la culpa del infractor, pero sí puede presumirlo del incumplimiento, presunción que debe ser desvirtuada por el obligado mediante prueba en contrario.

En lo que tiene que ver con las facultades extraordinarias conferidas al Ejecutivo para regular diferentes aspectos en materia tributaria, y que según el demandante fueron excesivamente aprovechadas para conferir a la DIAN competencia sancionatoria, la Procuraduría sostiene que dichas apreciaciones provienen de una interpretación errada de las normas pertinentes.

El Ministerio Público asegura que las facultades otorgadas al Ejecutivo por parte del legislador sí fueron precisas y contemplaban los diferentes asuntos vinculados con la regulación y el manejo de los recursos fiscales del Estado, dentro de los cuales se comprende la facultad de control y sanción de las conductas contrarias al régimen. Afirma además que la competencia para sancionar dichas conductas no deviene de la Ley 488 de 1998 sino del estatuto por el cual se creó la DIAN, que es el Decreto ley 1643 de 1991, adoptado con base en las facultades extraordinarias que le confirió al Ejecutivo la Ley 49 de 1990, y que resultaría de todos modos inconcebible que a un organismo al cual se le encarga la función de controlar el manejo de los recursos tributarios, no se le asignaran atribuciones encaminadas a hacerlo efectivo.

Finalmente, y por haber sido presentado de manera extemporánea, el concepto remitido por el Instituto

Colombiano de Derecho Tributario no será transcrito en esta providencia.

## **VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS.**

### **Competencia**

1. La Corte Constitucional es competente para resolver definitivamente sobre la constitucionalidad de los apartes demandados, por estar insertados en decretos con fuerza de ley.

### **Los problemas jurídicos que plantea la demanda.**

2. Las normas que acusa el demandante regulan diversos asuntos, pero se identifican por contener uno de los siguientes elementos normativos comunes:

Se refieren a facultad de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para imponer sanciones mediante acto administrativo, por incumplimiento o cumplimiento indebido de deberes tributario; de este tipo son los artículos 565, 637, 640,643, 646, 651, 655, 657, 658, 662, 664, 667, 671, 678, 682, 688, 691, 701, 704, 708, 718, 721, 722 y 735 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987) y 5, 11, 18, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1999.

Se refieren a la autoliquidación de sanciones por parte de los contribuyentes, responsables, declarantes o agentes retenedores; de este tipo son los artículos 588, 596, 602, 606, 641,642, 644, 656, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987).

Contemplan la posibilidad de que la DIAN adelante investigaciones por el incumplimiento o cumplimiento indebido de deberes tributarios, de este tipo son los artículos 651, 656, 662 y 667 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987) y el artículo 22 del Decreto 1071 de 1999.

Respecto de los anteriores contenidos normativos, el demandante formula los siguientes cargos:

-Considera que aquellas normas que se refieren a la autoliquidación de sanciones por parte de los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores desconocen la Constitución, pues la facultad de administrar justicia y de imponer sanciones sólo la tienen las autoridades judiciales y excepcionalmente las administrativas o legislativas, salvo los casos en que los particulares lo hacen en calidad de árbitros o conciliadores, circunstancia que no es la de las normas que acusa. Por esta razón tales disposiciones, cuando contemplan la auto imposición de sanciones, atribuyen inconstitucionalmente a los particulares el ejercicio de funciones jurisdiccionales y desconocen el derecho al debido proceso, especialmente el derecho de defensa, por lo cual violan concretamente los artículos 29 y 228 de la Carta.

- Estima que en virtud de lo dispuesto por el artículo 29 superior, toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable. En tal virtud, está proscrita la posibilidad de imponer sanciones administrativas, como las tributarias, con fundamento en la responsabilidad objetiva del infractor. A su juicio, la responsabilidad objetiva sólo opera dentro del derecho civil; la culpa en la ocurrencia de la infracción tributaria debe ser demostrada en juicio, a fin de desvirtuar la presunción constitucional de inocencia y hacer posible el ejercicio del derecho de defensa. De aquí se desprende que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago, pues para ello la Constitución determina la observancia de la plenitud de las formas procesales previstas para la imposición de sanciones.

- Afirma que las normas que señalan la competencia de la DIAN para imponer sanciones excedieron las facultades extraordinarias que se concedieron al Ejecutivo mediante la Ley 75 de 1986 para la expedición de los Decretos

2503 y 2512 de 1987, los cuales fueron luego recogidos por el Estatuto Tributario. A su juicio, tales facultades extraordinarias no se concedieron para otorgarle a la DIAN facultades de administrar justicia de manera indeterminada, imprecisa e indefinida. Menos para imponer sanciones sin juicio previo pues, a su modo de ver, de los artículos 27 y 76 numeral 12 de la anterior Constitución emergía que sólo el legislador ordinario podía señalar precisamente los casos en que se podía sancionar sin juicio previo. Las facultades para dictar normas sancionatorias no podían entenderse como comprensivas de la posibilidad de delegar genéricamente la administración de justicia. Ahora bien, a su parecer, la Constitución de 1991 mantiene la exigencia de que la ley determine de manera precisa los casos concretos en los cuales las autoridades administrativas pueden ejercer función jurisdiccional e imponer sanciones sin juicio previo, por lo cual los decretos expedidos con fundamento en facultades extraordinarias resultan también inconstitucionales frente a la nueva Carta, al delegar de manera genérica, imprecisa, indeterminada e indefinida el ejercicio de funciones judiciales en los funcionarios de la DIAN.

Ahora bien, este mismo cargo también se aplica al Decreto 1071 de 1999 expedido con fundamento en las facultades extraordinarias concedidas al Presidente de la República por el artículo 79 de la Ley 488 de 1998, pues la delegación legislativa para organizar la DIAN y para tipificar faltas administrativas de sus funcionarios, calificarlas y señalar los procedimientos de investigación y sanción, así como para investigar los casos de enriquecimiento ilícito de particulares, no podía entenderse extendida a la facultad de atribuir la función jurisdiccional para imponer sanciones a los contribuyentes, retenedores, declarantes, etc. Es decir, para el actor no podían confundirse las facultades para atribuir la función jurisdiccional, con las facultades en materia de régimen disciplinario y de enriquecimiento ilícito, que eran las únicas a las que se refería la ley habilitante.

Conforme con lo anterior corresponde a la Corte establecer dos cosas: i) si la obligación de auto liquidar sanciones equivale al ejercicio inconstitucional de funciones jurisdiccionales por particulares y a la imposición de sanciones sin la previa demostración de la culpa en la infracción tributaria, desconociendo la presunción general de inocencia a que se refieren las normas superiores. ii) si las facultades sancionatorias que se le reconocen a la DIAN implican el ejercicio de funciones jurisdiccionales, por lo cual las normas que las conceden fueron expedidas por fuera de los límites de las facultades extraordinarias atribuidas al ejecutivo en las correspondientes leyes habilitantes.

### **La potestad sancionadora de la Administración en materia tributaria.**

3. De alguna manera, todos los cargos que aduce el demandante parten del supuesto según el cual la aplicación de sanciones tributarias es una actividad que corresponde al ejercicio de funciones jurisdiccionales, ya sea por parte de la propia Administración cuando es ella quien las impone, ya sea por parte de los particulares, cuando ellos las auto liquidan. De esta manera, el primer presupuesto lógico que debe examinar la Corte es la veracidad de este aserto, pues sobre él se han edificado todos los cargos de la demanda.

Dentro de las manifestaciones del poder sancionatorio en el Estado Social de Derecho, aparece la potestad sancionadora en materia administrativa al lado de la potestad sancionadora en materia penal. El reconocimiento de la primera, que ha sido posterior en el tiempo, ha venido aparejado con el incremento de las actividades administrativas, el cual su vez se ha producido por el cambio en la concepción del papel del Estado contemporáneo. Si en sus inicios el Estado constitucional liberal se justificaba como garante de los derechos y libertades individuales, pero sin ningún compromiso con la verdadera promoción de los mismos, el Estado social de Derecho se concibe como el promotor de toda la dinámica social hacia la efectividad de tales derechos y garantías. A estos efectos, el Estado ha sido llamado al cumplimiento de nuevas actividades y al ejercicio de funciones como las de planeación e intervención de la economía, la redistribución del ingreso para garantizar la satisfacción de las necesidades básicas asociadas con la efectividad de los derechos fundamentales, la protección del medio ambiente, etc.

Ahora bien, la nueva concepción del Estado según la cláusula "social de Derecho" produjo especialmente un

incremento en las facultades administrativas. Si bien el constituyente y el legislador previeron y desarrollaron nuevos mecanismos de acción pública para el logro de los nuevos cometidos estatales, gran parte de esta actividad recayó en la Administración Pública. El creciente aumento de las actividades ejecutivas significó el correlativo incremento de sus poderes, entre ellos el de sancionar el incumplimiento de los deberes para con ella.

El derecho administrativo sancionador, como nueva rama del derecho, supone de cierta manera una ruptura del principio clásico de la tridivisión de poderes, conforme al cual la represión de los ilícitos competía exclusivamente al poder judicial, más concretamente a la justicia penal. Este modelo de separación absoluta de funciones se reveló como insuficiente ante el significativo aumento del catálogo de infracciones, producto a su vez de la complejidad de las relaciones sociales en el Estado moderno y del comentado aumento de sus actividades. Las diferencias entre las infracciones que empezaron a ser sancionadas directamente por la Administración, y aquellas otras que se reservaron a la justicia penal, estribaba en los intereses que se protegían al castigar la conducta. Las sanciones administrativas, usualmente correspondieron al incumplimiento de deberes para con la Administración. A la base de este proceso, se reconocía, como lo afirma la doctrina, que "en un Estado social que requiere de una Administración interventora, la potestad sancionadora en manos de la administración le permite, en muchos casos, un ejercicio más eficaz de sus potestades de gestión.

En efecto, la doctrina jus publicista afirma que la potestad sancionadora forma parte de las competencias de gestión que se atribuyen a la Administración: "si el órgano está facultado normativamente para imponer un mandato, o regular una conducta en servicio del interés público, su incumplimiento implica que ese órgano tiene la atribución para lograr la garantía del orden mediante la imposición de los castigos correspondientes. Esta justificación de la potestad sancionadora de la Administración, parece haber sido acogida por la jurisprudencia constitucional, como puede apreciarse en el siguiente aparte de la Sentencia C- 214 de 1994:

"Así, se ha expresado, en forma reiterada, que i) la potestad sancionadora como potestad propia de la administración es necesaria para el adecuado cumplimiento de sus funciones y la realización de sus fine, pues ii) permite realizar los valores del orden jurídico institucional, mediante la asignación de competencias a la administración que la habilitan para imponer a sus propios funcionarios y a los particulares el acatamiento, inclusive por medios punitivos, de una disciplina cuya observancia propende indudablemente a la realización de sus cometido y iii) constituye un complemento de la potestad de mando, pues contribuye a asegurar el cumplimiento de las decisiones administrativas.

De otro lado, la facultad sancionadora de la Administración también ha sido relacionada con la función de policía que constitucionalmente le compete. Esta función, que es distinta del poder de policía, supone el ejercicio de facultades asignadas al ejecutivo por el legislador, con miras a garantizar el orden público en sus diversas facetas. Así, las facultades administrativas relativas, por ejemplo, a la organización del transporte público, la comercialización de alimentos, a la preservación del medio ambiente, al régimen de cambios internacionales, etc, tienen su justificación en la necesidad de mantener las condiciones de salubridad, tranquilidad y seguridad implicadas en la noción de orden público. También la Corte ha relacionado la facultad sancionadora de la Administración con el poder y la función de policía:

"La doctrina administrativa tradicional ha considerado la potestad sancionadora de la administración como una expresión del poder de policía, en cuya virtud el Estado tiene la atribución de regular el ejercicio de las libertades individuales con el fin de garantizar el orden público. La sanción viene a ser el instrumento coactivo para hacer cumplir la medida de policía.

4. De cualquier manera, al margen de la justificación teórica de las potestades sancionadoras de la Administración, lo cierto es que nuestro sistema jurídico no ha sido ajeno al reconocimiento de las mismas, siendo ya tradicional el otorgamiento que el legislador hace al ejecutivo de atribuciones en ese sentido. Si bien el fundamento constitucional de esta facultad sancionadora de la Administración no aparece explícito en las normas superiores, sí



existe dentro de la Carta la referencia implícita a tal potestad. Así, el artículo 29 de la Constitución expresa que "*el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas*". El debido proceso comporta una serie de garantías como la publicidad y celeridad del procedimiento, el derecho de defensa y contradicción, el principio de legalidad del ilícito y de la pena, la garantía del juez competente, etc., que sólo tienen sentido referidas a la actividad sancionadora del Estado. Es decir son garantías aplicables al proceso de imposición de sanciones. De esta manera, cuando la Carta habla del debido proceso administrativo, implícitamente reconoce la facultad que incumbe a la Administración de imponer sanciones, es decir la potestad sancionadora de la Administración. Además diversas normas esparcidas a lo largo del texto constitucional regulan otra de las facetas de esta potestad, que es la referente al régimen disciplinario aplicable a los funcionarios públicos. De este corte son las normas relativas a las facultades disciplinarias de diversos órganos como la Procuraduría General de la Nación, la Contraloría General de la República, el Consejo Superior de la Judicatura, etc. De todo este panorama emerge con claridad el fundamento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración.

Sin que sea necesario adentrarse en las diferencias conceptuales que pueden presentarse entre el ilícito penal y el administrativo, lo cierto es que nuestra Constitución, como se acaba de decir, sí establece una diferencia entre "*las actuaciones judiciales y las administrativas*" orientadas a la imposición de sanciones. Esta diferencia constitucional entre dos procedimientos de aplicación de sanciones permite formular esta pregunta: ¿la actividad que despliega la DIAN al aplicar la sanción por el incumplimiento de un deber tributario, corresponde a una actuación jurisdiccional como lo estima el demandante? O más bien, se inscribe como actuación sancionatoria administrativa en los términos del artículo 29 de la Constitución.

Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional, lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador.

En efecto, reiterada jurisprudencia ha afirmado que si bien tanto la actividad sancionadora en lo administrativo como el proceso penal son expresiones de la facultad punitiva del Estado, y en ambas deben respetarse las garantías del debido proceso, unas y otra persiguen fines diferentes; en especial, esta diferente teleología se ha puesto de presente en relación con la potestad disciplinaria de la Administración como expresión de la facultad administrativa sancionadora; en este Sentido se han vertido los siguientes conceptos:

"El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - **nulla poena sine culpa** -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la

libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del **non bis in idem** y de la **analogía in malam partem**, entre otras.

**"La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento**, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido.

En el mismo sentido del fallo anterior, la Corte ha destacado que la finalidad de la sanción administrativa es el adecuado funcionamiento de la Administración, objetivo que vendría entonces a ser la diferencia específica que la distinguiría de la sanción penal:

**"La sanción administrativa, como respuesta del Estado a la inobservancia por parte de los administrados de las obligaciones, deberes y mandatos generales o específicos que se han ideado para el adecuado funcionamiento y marcha de la administración** entre otros, y consecuencia concreta del poder punitivo del Estado, no debe ser ajena a los principios que rigen el derecho al debido proceso.

"La no total aplicabilidad de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el primero se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, **la potestad sancionatoria de la administración se orienta más a la propia protección de su organización y funcionamiento**, lo cual en ocasiones justifica la aplicación restringida de estas garantías - quedando a salvo su núcleo esencial - en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido.

5. Concretamente, en materia tributaria la actividad sancionatoria de la Administración persigue lograr unos fines constitucionales específicos: a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos con los cuales se logra en gran medida cumplir los fines del Estado, cometido en el cual debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, es de decir los de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad a que se refiere el artículo 209 de la Carta, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario que menciona el canon 363 constitucional. De todos estos principios, los de celeridad y efectividad de la función pública y el de eficiencia del sistema tributario obligan al legislador a diseñar mecanismos adecuados de recaudación de los tributos, de tal manera que las cargas tributarias se impongan verdaderamente a los contribuyentes con el peso de la potestad soberana. Obviamente, no se trata de reducir los espacios para la discusión concreta de estas obligaciones en cabeza de los ciudadanos, pero sí de dotar a la Administración de cierta fuerza coactiva destinada a lograr la recaudación. Establecido por el legislador el deber de tributar y radicada la función recaudadora en manos de la Administración, la posibilidad de sancionar de manera directa a los renuentes es el instrumento adecuado para lograr la efectividad y eficiencia del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo (C.P art. 338) y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración (C.P art. 29), permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc.

En este sentido se había pronunciado ya la Corporación de la siguiente manera:

**"Una de las manifestaciones específicas de esa potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a**

**critérios de equidad y justicia, los gastos del Estado (CP art. 95 ord 9º). Por consiguiente, es lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional**, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho, ya que "las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado.

"La existencia de normas como las impugnadas persiguen entonces una finalidad claramente constitucional, ya que son expresiones de la potestad sancionadora que puede ejercer la administración a fin de asegurar el cumplimiento del deber de tributación (CP art. 95 ord 9º).

Y en el mismo sentido ha dicho.

"Ahora bien, para esta Corporación resulta claro que el legislador en ejercicio de la potestad constitucional de imponer la colaboración de los coasociados con la administración tributaria, se encuentra indiscutiblemente autorizado para regular deberes tributarios materiales y formales que constriñen la esfera jurídica de los derechos individuales, de tal forma que resulta legítimo que el legislador regule la manera como se debe cumplir una determinada obligación tributaria. En efecto, el proceso de legitimación y aplicación de las obligaciones tributarias encuentra su justificación constitucional en el deber ciudadano de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones públicas (C.P. art. 95 ord. 9) y en el principio de eficacia de la administración de impuestos (C.P. art. 209), por lo que la Constitución sitúa al legislador como titular de la potestad impositiva y principal regulador de las actuaciones tributarias. **La rama legislativa puede entonces señalar los requisitos necesarios para el cabal cumplimiento del deber constitucional de tributar, tales como los establecidos por las normas que se demandan. Y puede igualmente la ley consagrar las sanciones para quienes incumplan esos deberes tributarios, que tienen claro sustento constitucional (CP art. 95 ord 9º)(..)**". (Negrillas fuera del texto

6. De todo lo anterior puede concluirse que las disposiciones acusadas, en cuanto se refieren a la imposición de sanciones administrativas por la DIAN o a la autoliquidación de las mismas por los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores, son una manifestación concreta de la actividad sancionatoria de la Administración y no del ejercicio de funciones jurisdiccionales. Por ello no le asiste razón al demandante cuando afirma que el señalamiento por la ley de obligaciones de auto liquidar sanciones tributarias equivale a la atribución a los particulares del ejercicio de funciones jurisdiccionales en desconocimiento de la Constitución, que sólo tolera esta posibilidad cuando los particulares actúan transitoriamente como árbitros o conciliadores. (C.P art. 116)

Por la misma razón, las acusaciones relativas al exceso en el ejercicio de las facultades extraordinarias en que supuestamente se incurrió al expedir los decretos acusados, resultan improcedentes. En efecto, para el actor las normas que se refieren a la facultad sancionatoria de la DIAN por el incumplimiento o cumplimiento indebido de obligaciones tributarias y a la posibilidad de adelantar investigaciones por las mismas razones, significan la concesión a esta entidad de facultades de administrar justicia de manera indeterminada, imprecisa e indefinida y de imponer sanciones sin juicio previo. Sin embargo, demostrado que la actividad sancionadora de la Administración difiere constitucionalmente de la actividad jurisdiccional, debe entenderse que, por este aspecto, las normas acusadas que se refieren a tal facultad punitiva no excedieron el límite de las facultades extraordinarias otorgadas al ejecutivo.

Dichas facultades fueron otorgadas así: i) Para "*dictar las normas necesarias para el efectivo control, recaudo,*

*cobro, determinación y discusión de los impuestos que Administra la Dirección General de Impuestos y Aduanas Nacionales*", pudiendo el ejecutivo, en desarrollo de las mismas, "Dictar normas sancionatorias que en ningún caso contemplen penas privativas de la libertad." (Artículo 90 de la Ley 75 de 1986, con fundamento en el cual se expidió el Estatuto Tributari). ii) *Para "organizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como ente con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público."* (Numeral 1° del artículo 79 de la Ley 489 de 1998, con fundamento en el cual se expidió el Decreto Extraordinario 1071 de 1999, también demandado en esta oportunidad.)

Como puede verse, si bien las facultades concedidas en ambos casos no se otorgaron para que el legislador extraordinario atribuyera funciones jurisdiccionales a la DIAN, tampoco es cierto que las normas expedidas con tal carta de autorización tuvieran ese alcance. Debe recordarse, además, que las facultades concedidas para la reorganización de la DIAN y el uso que de ellas se hizo al expedir el Decreto Extraordinario 1071 de 1999 fueron examinadas por esta Corporación, quien sobre el particular expresó lo siguiente:

"La ley 488 de 1998, *"por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales"*, confirió al Presidente de la República -en el artículo 79- facultades por el término de seis meses para expedir decretos ley regulando los asuntos que allí se señalan de forma taxativa, *v.gr.*, la organización interna de la DIAN, el régimen de personal, su Estatuto Disciplinario y otros aspectos de carácter presupuestal; dicha ley se sancionó el 28 de diciembre de 1998.

"En ejercicio de tales facultades, el 26 de junio de 1999, se expidió el Decreto 1071 de 1999 *"Por el cual se organiza la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales"*, (publicado en el Diario Oficial No. 43.615 del 26 de junio de 1999), parcialmente acusado en este proceso.

### **"3.1 Sujeción de la norma acusada a las facultades extraordinarias. Límites temporales y materiales del literal v. del artículo 18 del Decreto ley 1071 de 1999.**

#### **"3.1.1 Límite temporal**

"Estima la Corte que, desde el punto de vista de la sujeción temporal del Ejecutivo a las facultades concedidas en la norma habilitante, esto es, la expedición de decretos dentro de los seis (6) meses contados a partir de la sanción de la ley, los requisitos señalados por la Constitución fueron cumplidos. En efecto, la mencionada Ley 488 de 1998 fue sancionada el 28 de diciembre de 199 y el Decreto Ley 1071 de 1999, que desarrolla una de las facultades allí conferidas, se promulgó el día 26 de junio, es decir, dentro del período otorgado. No hay, entonces, reparo constitucional por este aspecto.

#### **"3.1.2 Límite material**

"El aludido artículo 79 de la Ley 488 de 1998 revistió al Presidente de la República de facultades extraordinarias para expedir normas con los siguientes propósitos:

1. "Organizar la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como un ente con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público".

"(...)

"El Decreto Ley 1071 de 1999, desarrolla esta atribución, pues en él se organiza la Dirección de

Impuestos y Aduanas Nacionales, estableciendo su carácter de Unidad Administrativa Especial, con personería jurídica y autonomía administrativa y presupuestal, tal y como lo ordena la norma antes transcrita. **Además, y con la misma finalidad organizativa, el Decreto Ley reiteró algunas de las funciones propias de cada uno de los niveles de decisión que conforman dicha entidad;** de ahí que, en varios de sus artículos -v.gr. el artículo 23 demandado-, se presente un listado detallado de las actividades que pueden ejercer diferentes agentes de esa entidad con el objetivo de cumplir las funciones de control que en materia tributaria y aduanera se le confía a la DIAN.

(...)

"Sobre la facultad que tiene el Gobierno para organizar una entidad pública, la Corte ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse así:

*"En consecuencia, estima la Sala que organizar una entidad pública implica reformar determinada institución, a partir de los componentes que han sido atribuidos previamente por la ley, según las acepciones del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española; por lo tanto, **organizar una entidad implica la redistribución de funciones de sus dependencias** e inclusive dicha operación comporta la posibilidad de modificar su estructura interna y hasta en ocasiones eliminar funciones, trasladar personal de un lugar a otro dentro del ente, variar su patrimonio, sus activos y hasta sus archivos, pero siempre en relación con el mismo organismo, pues éste no desaparece de la estructura misma de la administración pública.*

El fallo anteriormente citado pone de manifiesto cómo dentro de las facultades extraordinarias concedidas para organizar una entidad deben entenderse incluidas las referentes a la redistribución de funciones. Siendo entonces que la facultad sancionadora de la DIAN no fue una novedad introducida por el Decreto 1071 de 1999, el que este Decreto se refiera a ella en algunas de sus normas no implica una extralimitación del legislador extraordinario. Menos aun puede considerarse que las normas referentes a tal facultad punitiva equivalgan al ejercicio de funciones jurisdiccionales, y que por ello excedan la ley de autorización.

7. Por último la Corte debe referirse a la acusación según la cual por estar proscrita la posibilidad de imponer sanciones administrativas -como las tributarias- con fundamento en la responsabilidad objetiva del infractor, la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago. Por este cargo el actor acusa de inconstitucionalidad concretamente los artículos 588, 644 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), que se refieren a auto liquidación de sanciones por corrección de declaraciones; y los artículos 641, 642 y 668 del mismo Estatuto (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), que se refieren a auto liquidación de sanciones por extemporaneidad.

Sobre el tema de la responsabilidad objetiva en materia administrativa, la Corte se ha pronunciado en varias ocasiones: en la Sentencia T- 145 de 1999, se estimó que la imposición de sanciones administrativas "de plano", desconocía el derecho de defensa del sancionado. Se dijo entonces:

"En el presente caso, la vulneración del artículo 29 de la Constitución, depende del alcance del derecho al debido proceso en las actuaciones administrativas, en particular de la posibilidad de imponer sanciones de plano.

"El Constituyente colombiano hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas (CP 29). Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria

de la administración, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, **la proscripción de la responsabilidad objetiva - nulla poena sine culpa -**, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del non bis in idem y de la analogía in malam partem, entre otras.

(...)

"De otra parte, la legislación preconstitucional contencioso administrativa recoge en sus principios orientadores la imparcialidad, publicidad y contradicción de todas las actuaciones administrativas (D. 001 de 1984, art. 3º). **La potestad sancionatoria de la administración debe ceñirse a los principios generales que rigen las actuaciones administrativas, máxime si la decisión afecta negativamente al administrado privándolo de un bien o de un derecho: revocación de un acto favorable, imposición de una multa, pérdida de un derecho o de una legítima expectativa, modificación de una situación jurídica de carácter particular y concreto, etc. En tales casos, la pérdida de la situación jurídico-administrativa de ventaja debe ser consecuencia de una conducta ilegal y culposa cuya sanción sea impuesta al término de un procedimiento en el que esté garantizada la participación del sujeto y el ejercicio efectivo de su derecho de defensa.**

"Esta Corte ha sostenido en relación con el poder de policía, predicable igualmente del poder sancionatorio de la administración, que la imposición de sanciones o medidas correccionales debe sujetarse a las garantías procesales del derecho de defensa y contradicción, en especial al principio constitucional de la presunción de inocencia:

*"Los principios contenidos en el artículo 29 de la Constitución tienen como finalidad preservar el debido proceso como garantía de la libertad del ciudadano. **La presunción de inocencia sólo puede ser desvirtuada mediante una mínima y suficiente actividad probatoria por parte de las autoridades represivas del Estado. Este derecho fundamental se profana si a la persona se le impone una sanción sin otorgársele la oportunidad para ser oída y ejercer plenamente su defensa. Las garantías materiales que protegen la libertad de la persona priman sobre las meras consideraciones de la eficacia de la administración.***

(...)

*"La prevalencia de los derechos inalienables de la persona humana (CP art. 5), entre los que se encuentra la libertad personal, desplaza la antigua situación de privilegio de la administración y la obliga a ejercer las funciones públicas en conformidad con los fines esenciales del Estado, uno de los cuales es precisamente la garantía de eficacia de los derechos, deberes y principios consagrados en la Constitución (CP art. 2). En consecuencia, las sanciones administrativas impuestas de plano, por ser contrarias al debido proceso (CP art. 29), están proscritas del ordenamiento constitucional".*

"Con fundamento en lo anterior, no es de recibo el argumento según el cual comprobada la inexactitud de la documentación fundamento de una decisión administrativa procede automáticamente la imposición de la sanción ..."

(...)

"La notoriedad de la infracción y la posible prueba objetiva de la misma no justifica una sanción que

prive de cualquier elemental garantía de defensa al inculpado, quedando ésta reducida al mero ejercicio posterior de los recursos administrativos."

En lo referente a la responsabilidad administrativa disciplinaria también la Corte ha descartado la responsabilidad objetiva del disciplinado; muestra de ello son los siguientes conceptos jurisprudenciales:

"Considera la demandante que este artículo al prescribir que "en el proceso disciplinario toda duda razonable se resolverá en favor del disciplinado, cuando no haya modo de eliminarla", vulnera la presunción de inocencia contenida en el artículo 29 de la Carta, pues "si se absuelve a una persona no es porque sea inocente sino porque la duda lo favoreció", entonces "no es entendible cómo a un inocente la duda lo favorece, cuando por encima de todo es inocente".

"El derecho fundamental que tiene toda persona a que se presuma su inocencia, mientras no haya sido declarada responsable, se encuentra consagrado en nuestro Ordenamiento constitucional en el artículo 29, en estos términos: *"Toda persona se presume inocente mientras no se la haya declarado judicialmente culpable"*, **lo que significa que nadie puede ser culpado de un hecho hasta tanto su culpabilidad no haya sido plenamente demostrada.**

**"Este principio tiene aplicación no sólo en el enjuiciamiento de conductas delictivas, sino también en todo el ordenamiento sancionador -disciplinario, administrativo, contravencional, etc.-, y debe ser respetado por todas las autoridades a quienes compete ejercitar la potestad punitiva del Estado."** (Negritillas fuera del original)

Sin embargo la Corte ha admitido la responsabilidad objetiva en el algunos campos del derecho administrativo sancionador, concretamente en el régimen de cambios:

**"El establecer por vía de la regulación legal correspondiente, que las infracciones cambiarias no admiten la exclusión de la responsabilidad por ausencia de culpabilidad o de imputabilidad del infractor, o lo que es lo mismo, señalar que la responsabilidad por la comisión de la infracción cambiaria es de índole objetiva, como lo disponen en las partes acusadas los artículos 19 y 21 del Decreto 1746 de 1991, no desconoce ninguna norma constitucional.** Claro está que al sujeto de esta acción ha de rodeársele de todas las garantías constitucionales de la libertad y del Derecho de Defensa, como son la preexistencia normativa de la conducta, del procedimiento y de la sanción, las formas propias de cada juicio, la controversia probatoria, la favorabilidad y el NON BIS IN IDEM en su genuino sentido, que proscribe la doble sanción de la misma naturaleza ante un mismo hecho"

Ahora bien, concretamente en materia de aplicación de sanciones tributarias, sin llegar a admitir la responsabilidad objetiva Corte ha tolerado la disminución de la actividad probatoria de la Administración encaminada a probar la culpa del sancionado: es decir, a partir de ciertas circunstancias debidamente probadas, ha estimado que puede presumirse la culpa y que corresponde al sancionado demostrar la exonerante de culpabilidad. En tales casos, el procedimiento de aplicación de la sanción debe dar espacio para el ejercicio del derecho de defensa; en este sentido, en relación concreta con el incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la Corte ha dicho:

"En ese orden de ideas, la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar (C.P. art. 95 ord 9º) goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal. Además, no se puede olvidar que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia, según el cual

el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado, por lo cual, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles, con el fin de potenciar el recaudo y disminuir los costos del mismo. En efecto, sería absurdo que componentes importantes de los ingresos fiscales se destinaran a financiar los costos de los procesos administrativos y judiciales creados para asegurar el cumplimiento de los deberes tributarios. Finalmente, **en general es razonable 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, por lo cual resulta natural considerar que la prueba del hecho -esto de la no presentación de la declaración- es un indicio muy grave de la culpabilidad de la persona. Por consiguiente, teniendo en cuenta que las sanciones impuestas en caso de no presentación de la declaración tributaria son de orden monetario, que el cumplimiento de este deber es esencial para que el Estado pueda cumplir sus fines, y conforme al principio de eficiencia, la Corte considera que una vez probado por la administración que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, entonces es admisible la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente.**

"14- **Lo anterior no implica una negación de la presunción de inocencia, la cual sería inconstitucional, pero constituye una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado, pues ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad del contribuyente.** En este orden de ideas, la flexibilidad del principio de prueba de la culpabilidad en este campo no implica empero condonación de la prueba para la administración, puesto que en sanciones de tipo administrativo, tales como las que se imponen en ejercicio del poder de policía o las sanciones de origen tributario, deben estar sujetas a la evidencia del incumplimiento, en este caso la no presentación de la obligación tributaria, la cual hace razonable la presunción de negligencia o dolo del contribuyente.

"**Sin embargo, el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser oído, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable,** por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado secuestrado en ese tiempo, por lo cual ésta fue presentada por un agente oficioso. **Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el sólo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor"** (Negrillas fuera del original)

Esta misma línea jurisprudencial fue reiterada posteriormente por la Corte, al declarar la constitucionalidad de la obligación de auto liquidar y pagar sanciones por corrección de declaraciones tributarias, contenida en el numeral 1º del artículo 644 del Decreto 624 de 198 (Estatuto Tributario):

"La norma acusada, como bien lo dicen los intervinientes, consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta ; tal situación, en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida



por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe, se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe.

8. Desde la perspectiva de la precedente jurisprudencia, en relación con el cargo que aduce el demandante (según el cual la culpa en la ocurrencia del ilícito debe ser demostrada en juicio a fin de desvirtuar la presunción de inocencia y garantizar el derecho de defensa, de lo cual se desprendería que no es posible exigir al contribuyente o declarante que liquide sanciones en su contra y que proceda a su pago), la Corte debe reiterar que una vez que está probada la inexactitud o 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.

Es decir, en los casos en los cuales conforme a las normas demandadas, concretamente a los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario (y sus correspondientes de los Decretos 2503 y 2512 de 1987), corresponde a los contribuyentes, declarantes, responsables o agentes retenedores auto liquidar sanciones por corrección de inexactitudes o por extemporaneidad, debe entenderse, conforme a la jurisprudencia de esta Corporación, que estas personas tienen el derecho de presentar descargos para demostrar que su conducta no ha sido culpable, pudiendo alegar, por ejemplo, la ocurrencia de una fuerza mayor o caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de culpabilidad. Demostrada una de tales eximentes, la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción. Bajo esta interpretación, las referidas normas serán declaradas exequibles.

De otro lado, el deber de autoliquidación de sanciones administrativas se justifica en virtud del principio de celeridad y eficacia de la función pública; admitida por el particular su responsabilidad por el desconocimiento de obligaciones para con la Administración, no resulta contrario a la Carta que proceda también al reconocimiento de las consecuencias de tal incumplimiento o de su cumplimiento deficiente, y antes bien desarrolla los referidos postulados de celeridad y eficacia administrativa.

## VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, oído el concepto del señor procurador general de la Nación y cumplidos los trámites previstos en el decreto 2067 de 1991, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

### RESUELVE

**Primero:** Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones demandadas de los artículos 565, 596, 599, 602, 606, 640, 643, 646, 651, 655, 656, 657, 658, 662, 664, 667, 671, 678, 682, 688, 691, 701, 704, 708, 709, 713, 715, 716, 718, 721 y 722 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario); los artículos 4, 6, 7, 9, 41, 42, 45, 48, 50, 52, 56, 57, 59, 60, 61, 62, 64, 67, 68, 69, 70, 74, 75, 77, 81, 99, 131, 145, 146, 147 y 153 del Decreto 2503 de 1987; el artículo 2º del Decreto 2512 de 1987, y los artículos 5º, 11, 18, 19, 22, 31, 32, 33 y 39 del Decreto 1071 de 1999 y los textos completos de los artículos 637 y 735 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario) y 71 del Decreto 2503 de 1987.

**Segundo:** En los términos del fundamento jurídico número ocho (8) de la presente decisión, declarar **EXEQUIBLES** los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario, y los correspondientes artículos 35, 36, 37, 38 y 55 del Decreto 2503 de 1987.

**Tercero:** La presente decisión sólo se refiere a los cargos analizados en la parte considerativa de la Sentencia.

Cópiese, notifíquese, publíquese, comuníquese al Gobierno Nacional y al Congreso de la República, insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional y archívese el expediente.

MARCO GERARDO MONROY CABRA

Presidente

ALFREDO BELTRÁN SIERRA

Magistrado

JAIME ARAUJO RENTERÍA

Magistrado

MANUEL JOSÉ CEPEDA ESPINOSA

Magistrado

JAIME CORDOBA TRIVIÑO

Magistrado

RODRIGO ESCOBAR GIL

Magistrado

EDUARDO MONTEALEGRE LYNETT

Magistrado

ALVARO TAFUR GÁLVIS

Magistrado

CLARAINÉS VARGAS HERNÁNDEZ

Magistrada

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General

LA SUSCRITA SECRETARIA GENERAL

DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

HACE CONSTAR:

Que el H. Magistrado doctor Jaime Córdoba Triviño, no firma la presente sentencia por cuanto se encuentra en permiso, el cual fue debidamente autorizado por la Sala Plena de esta Corporación.

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MENDEZ

Secretaria General