



**UNIVERSIDAD
DE ANTIOQUIA**

**LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y
GRADUALIDAD: UN ANÁLISIS DE SU
APLICACIÓN EN LA SANCIÓN POR ENVÍO**

Adriana María Montoya Pulgarín

Víctor Alfonso Gómez Agudelo

Carlos Augusto Sánchez Montoya

Universidad de Antioquia

ESPECIALIZACIÓN EN GESTIÓN TRIBUTARIA

Medellín, Colombia

2020



LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD: UN ANÁLISIS DE
SU APLICACIÓN EN LA SANCIÓN POR ENVÍO EXTEMPORÁNEO DE LA
INFORMACIÓN ÉXOGENA TRIBUTARIA

Adriana María Montoya Pulgarín

Víctor Alfonso Gómez Agudelo

Carlos Augusto Sánchez Montoya

Trabajo de grado, Tesis o trabajo de investigación presentada(o) como requisito
para optar al título de:

Especialización en Gestión Tributaria

NORVEY DE JESÚS VARGAS RICARDO

Abogado

Universidad de Antioquia

Facultad de Ciencias Económicas, Departamento de Antioquia

Medellín, Colombia

2020

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	3
INTRODUCCIÓN	4
1. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD	6
1.1 Definición de principios. Introducir un breve concepto o definición de principios	6
1.2 Preliminar: Diferenciación entre reglas y principios	6
1.2 Principio de proporcionalidad	7
1.3 Principio de gradualidad	9
2. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD A LA SANCIÓN POR ENVÍO EXTEMPORÁNEO DE LA INFORMACIÓN	10
2.1 Pronunciamientos de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado	10
2.2 Conceptos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.....	15
2.3 Análisis de los principios de proporcionalidad y gradualidad del Estatuto Tributario Nacional.....	17
CONCLUSIONES	21
BIBLIOGRAFÍA	22

RESUMEN

Es común encontrar a personas naturales y jurídicas inmersas en procesos de fiscalización e imposición de sanciones por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), asociadas al deber de informar en los términos del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional. En el presente estudio se analiza la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en el sistema sancionatorio tributario nacional, para lo cual, se toma como referente lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional con relación a estos principios y la sanción por el suministro extemporáneo de la información exógena tributaria consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario. El análisis entonces busca demostrar la aplicación de los principios de lesividad, gradualidad, proporcionalidad, a la sanción contenida en el literal c) del numeral 1 del art. 651 del E.T.

A partir de lo anterior, es preciso indagar sobre el desarrollo que le ha dado el legislador a la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en materia de sanciones tributarias. La presente investigación tiene origen en la necesidad por comprender la aplicación de la proporcionalidad y la gradualidad en la aplicación de sanciones tributarias, ya que a nivel del Estatuto Tributario no se encuentra una clara definición para la aplicación de estos principios en materia sancionatoria.

Para realizar el análisis se parte de aspectos legales que se relacionan a partir de los siguientes referentes: I) La Constitución Política, II) la ley, III) la jurisprudencia y IV) los conceptos de la DIAN. Para el desarrollo de esta investigación se utiliza un enfoque metodológico cualitativo, con el propósito de recolectar información basada en los pronunciamientos de las Altas Cortes y los conceptos proferidos por la DIAN. Consecuentemente, se tiene como objetivo analizar la información recolectada desde una perspectiva temporal, cuyo resultado es el análisis de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad a la sanción por enviar información de manera extemporánea, tipificada en el artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional.

Palabras claves: Principio, regla, proporcionalidad, gradualidad, sanción.

INTRODUCCIÓN

En Colombia existe la obligación formal de envío de información a la Administración de Impuestos, facultad en cabeza de la DIAN, establecida en los Artículos 631 y 684 del Estatuto Tributario Nacional, para que los contribuyentes, responsables y las suministren de manera individual y obligatoria los requerimientos de información solicitados, con las directrices dadas para el reporte de la información; obligación que el Director de la DIAN tiene la facultad de reglamentar mediante acto administrativo, siendo esta información una de las principales herramientas para la iniciación de procesos de fiscalización

El incumplimiento de la nombrada obligación genera la imposición de la sanción consagrada en el artículo 651 del Estatuto Tributario, la cual debe ser aplicada con observancia de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad; principios preceptuados en Estatuto Tributario Nacional. En este Artículo se hace referencia al significado de lesividad y a la ejecución del principio de favorabilidad, quedando el texto legal sin referencia lo tocante con los principios de proporcionalidad y gradualidad.

El objeto de estudio del presente trabajo es el análisis de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en la sanción por enviar información de manera extemporánea, tipificada en el artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional. Este tema ha sido objeto de diversas discusiones planteadas frente a la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad en la imposición de sanciones por parte de la DIAN, ya que han sido los Tribunales de Cierre de las jurisdicciones Constitucional y Contencioso Administrativo, los encargados de tratar el tema y de modular la aplicación de dichos principios de las sanciones por no presentar información establecida en el Artículo 651 del Estatuto Tributario, buscando con ello determinar el sentido y utilización de dichos principios, los cuales han quedado por fuera en la consagración normativa en cuando a su definición y apreciación para su debida aplicación.

Por lo antes expuesto, con el presente trabajo se pretende determinar la aplicación que se le da a los principios de proporcionalidad y gradualidad en la sanción por el envío extemporáneo de la información tributaria tipificada en el artículo 651 del Estatuto

Tributario, para lo cual: se realiza en primer momento un acápite preliminar, en el cual se hace la distinción entre reglas y principios, y se define brevemente el principio de proporcionalidad y gradualidad. Posteriormente se identificará el desarrollo jurisprudencial de la Corte Constitucional y de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de la sanción por el envío extemporáneo de la información tributaria con referencia a los principios de proporcionalidad y gradualidad. Luego se analizarán conceptos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en relación con los principios objeto de estudio, y finalmente, se analizarán los principios de proporcionalidad y gradualidad en el Estatuto Tributario Nacional.

El tema ha sido poco abordado desde la academia por tanto el resultado de esta investigación es un insumo base para posteriores investigaciones, además de ser un insumo de estudio para la población interesada en el régimen sancionatorio tributario, en especial la sanción consagrada en el literal c) del artículo 651 de Estatuto Tributario. Además, teniendo en cuenta que es alta la incidencia del régimen sancionatorio en la vida de los contribuyentes, debido a que gran cantidad de personas, tanto naturales y jurídicas, a diario se ven inmersas en procesos de fiscalización tributaria, y por tanto, con gran riesgo de verse sancionado por la DIAN; aunado a esto, como consecuencia de la abundante, constante y volátil normatividad frente al tema se hace necesario su entendimiento y estudio para todas las personas.

1. PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD

1.1 Definición de principios. Introducir un breve concepto o definición de principios

1.2 Preliminar: Diferenciación entre reglas y principios

Antes de centrarnos en el contexto de análisis de la proporcionalidad y de la gradualidad, es conveniente hacer la diferenciación entre los conceptos de principios y reglas, siendo un asunto preliminar importante para la aplicación del artículo 651 de Estatuto Tributario Nacional, además de definir brevemente los principios que se pretenden estudiar. Uno de los autores que se ha encargado de hablar de estas diferencias es Alexy Robert en su libro *Teoría del Discurso y Derechos Fundamentales* hace la diferencia entre principios y reglas de la siguiente manera: Los principios son: “mandatos de optimización” queriendo decir que son “normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes”(1993, p.86), y las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno, las cuales pueden ser cumplidas o no. Dice Alexy Robert que “Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctico y jurídicamente posible” (1993, p.86). Concluye Alexy que “La diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio” (1993, p.87).

Por otro lado, Ronald Dworkin (1984) en su libro *Los Derechos en Serio* argumenta que los principios tienen para su aplicación un sentido abierto, lo cual significa que en algunos casos pueden ser tenidos en cuenta y en otros. A diferencia de las reglas (normas) que requieren de una aplicación plena, los principios podrían tener una aplicación gradual. Esta gradualidad debe ser analizada de manera objetiva y razonada, y corresponde a los operadores de la justicia determinarla en cada caso en particular. En este sentido se debe analizar si un principio tiene un mayor peso sobre otro, como también decidir que tanto debe ceder un principio ante la aplicación de otro, con el cual se encuentra en pugna, o si se puede aplicar en el caso particular los dos principios de manera racionalizada, o analizar si totalmente debe ceder un principio para dar paso a la aplicación del otro.

Aunado a lo anterior, el docente William Jiménez Gil en el artículo “*Entre Reglas y Principios*” (2008) realiza un cuadro comparativo donde evidencia las diferencias entre ambos conceptos, el cual facilita la comprensión de lo dicha hasta ahora:

REGLAS	PRINCIPIOS
Disyuntivas	Enunciativos
Juicio de validez “todo o nada”	Juicio de ponderación
Dimensión de valor	Dimensión de peso
Operan en los “casos fáciles”	Operan en los “casos difíciles”
Son particulares, estáticas, fijas y rígidas	Son generales y universales, móviles, cambiantes y adaptables
Dependen para su validez de otras reglas	No dependen de otras normas, pues son originales e independientes
Son medida de lo justo aquí y ahora	Son instrumentos para llegar a un ideal de justicia, el deber ser
Se originan en una autoridad que las emite	Tienen su origen en la propia naturaleza del Derecho
Obligan para garantizar situaciones políticas, económicas o sociales	Obligan en cuanto son imperativos de justicia
Pierden su validez cuando se encuentran con una norma de mayor jerarquía	No pierden su validez cuando se enfrentan con otro principio que les es contrario

Fuente: elaboración William Jiménez Gil.

De lo anterior, se puede apreciar que cuando dos reglas van en contra una de la otra, alguna de las dos debe salir del ordenamiento jurídico, es decir, ambas no pueden coexistir; por el contrario, si dos principios se contradicen o entran en choque, tal situación se resuelve realizando una ponderación de importancia del principio para ser aplicado en el caso concreto, pero ambos principios siguen coexistiendo en el sistema jurídico. Esto también significa que una regla, entendida como una norma, tiene una aplicación total y literal de la Ley, teniendo como fin contribuir y buscar de manera estricta un orden público en la sociedad; por su parte, los principios en su utilización tienen una relevancia de peso e importancia que deben ser analizados y decididos de manera razonable para ser aplicado en una situación determinada, lo cuales buscan otorgar justicia y equidad para las personas dentro de un estado social de derecho.

1.2 Principio de proporcionalidad

En Colombia, con la Constitución Política de 1991, y como Estado Social de Derecho, se busca para todas las personas, una aplicación justa de las normas que regulan cada una de

sus actuaciones. Al referirnos a la aplicación justa no es otra cosa que el Estado bajo su poder de coacción, tome decisiones equilibradas para los ciudadanos, sin extralimitaciones en su poder o un dejar de hacer de acuerdo con los principios que lo rigen. Dentro de estos principios constitucionales encontramos el principio de proporcionalidad el cual brinda al Estado y a sus administradores bases adecuadas para que sus decisiones sean tomadas de manera razonable y equilibrada, lo cual permite en cada caso, para cualquier materia o asunto, sea estudiada de manera particular, teniendo en cuenta la proporción.

Bajo la óptica anterior, el Consejo de Estado en el Expediente 22366 de 2012, afirma que este principio es un límite al poder del Estado, siendo esto una función indispensable en el Estado Social de Derecho en el cual está inserto en Colombia, y que con su observancia evitará “el desequilibrio, la desmesura o el exceso en el ejercicio del poder público de su sentido específico como parte constitutiva del juicio de igualdad” (p.)

De lo anterior, se deduce que el principio de proporcionalidad es considerado como un mandato de interpretación constitucionalmente establecido el cual prohíbe el abuso del poder público, bien sea en exceso o en limitación. Así las cosas, la proporcionalidad busca el correcto cumplimiento de los deberes del Estado y de quienes lo administran, como también la protección de los derechos que competen a los administrados o personas que componen una sociedad. El principio de proporcionalidad coadyuva al cumplimiento de los fines esenciales del Estado.

Este principio tiene relación directa con el principio de equidad Constitucional y es relevante para la imposición de sanciones, ya que al ser el sistema sancionatorio la manifestación de la imposición del poder coercitivo del Estado se hace necesario en todo momento que se respeten las garantías constitucionales de manera que la sanción impuesta no sea arbitraria ni excesiva; así las cosas la proporcionalidad exige la relación de equilibrio que debe existir entre medios y fines, es decir que las medidas tomadas en un caso particular no excedan la justa medida de lo moderado. Este tema ha sido tratado por el Consejo de Estado en Sentencia 21923 de 2018.

Las Sanciones que impongan la DIAN deben estar enmarcadas bajo criterios de proporcionalidad; es así como los funcionarios encargados de la imposición de sanciones tributarias están obligados a su observancia de la proporcionalidad dentro del proceso sancionatorio, ya que debe partir de una motivación del daño generado al Estado, en el cual se debe analizar: i) la gravedad de la conducta y ii) El grado de culpabilidad. En este orden de ideas en aplicación de este principio se busca la imposición de una sanción proporcionalmente razonable entre la conducta y culpabilidad del contribuyente y el daño causado al Estado, tal como se ha deducido por la Corte Constitucional en sentencia C-160 de 1998.

1.3 Principio de gradualidad

El principio de gradualidad en Colombia es utilizado en mayor medida en el área penal y tributaria, el cual busca que el administrador de justicia o el funcionario público aplique una tasación de la pena o sanción impuesta de acuerdo con el daño causado al bien jurídico tutelado o a la norma violentada por parte del infractor. En ese sentido la Corte Constitucional, en Sentencia C-318 de 2018, ha definido el nombrado principio ...

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en Expediente 22185 de 2019, realiza el siguiente análisis con relación al principio de gradualidad:

La dosificación de la sanción a partir de los criterios indicados debe ser realizada en el marco del procedimiento sancionador por parte de la autoridad, siempre que los hechos que dan lugar a la disminución de la consecuencia punitiva hayan sido demostrados en el expediente por parte del infractor. Si la Administración llegara a desconocer el mandato constitucional de graduación de la sanción a imponer, o desatendiera la consecuente carga argumentativa, le corresponderá a esta judicatura juzgar la legalidad de los actos en los cuales se graduaron las multas aplicables. (subrayado fuera de texto original).

Con todo lo anterior, el principio de gradualidad busca entre todo el ordenamiento jurídico, que las sanciones que sean impuestas a las personas infractoras sean tasadas de acuerdo con el daño generado, también debe tenerse en cuenta para la aplicación de la gradualidad toda la colaboración que presta el infractor dentro del proceso administrativo o

judicial en los cuales se encuentre inmerso. El principio de gradualidad conlleva entonces a sancionar con menor severidad a aquellos infractores que han cometido una conducta indebida, pero que a la vez presenten un mejor comportamiento dentro del proceso atendiendo a sus obligaciones.

En este mismo sentido el Consejo de Estado en la Sentencia 21874 de 2018 hace énfasis de la importancia del principio de gradualidad en materia tributaria, donde se resalta que para su aplicación debe partir de criterios de justicia y equidad como también de razonabilidad y proporcionalidad, lo cual debe ser aplicado en cada caso específico y de la oportunidad en la presentación requerida a cada contribuyente. Es decir que no se impone simplemente una sanción objetiva, sino determinar el comportamiento del contribuyente, para fijar la gradualidad según el retardo en que se hubiere incurrido y el tipo de daño que se hubiera cometido.

2. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y GRADUALIDAD A LA SANCIÓN POR ENVÍO EXTEMPORÁNEO DE LA INFORMACIÓN

2.1 Pronunciamientos de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado

La Corte Constitucional y el Consejo de Estado son tribunales de cierre de la jurisdicción constitucional y jurisdicción contenciosa administrativa, respectivamente, por mandato de la Constitución ejercen funciones en armonía y de acuerdo con sus lineamientos; la Corte Constitucional ejerce la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución en los estrictos y precisos términos de los artículos 241 al 244 de la Constitución Política y el Consejo de Estado conoce de las acciones de nulidad por inconstitucionalidad de los decretos dictados por el Gobierno Nacional, cuya competencia no corresponda a la Corte Constitucional.

La Corte Constitucional se ha pronunciado en varias sentencias respecto a la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad a la sanción por envío extemporáneo de la información: En sentencia C-160, resaltó una serie de obligaciones que deben ser cumplidas por la DIAN a la hora de imponer sanciones a los contribuyentes, en esta sentencia la corte manifiesta “*que las sanciones que puede imponer la administración,*

deben estar enmarcadas dentro del término de proporcionalidad y gradualidad que legitimen su poder sancionador”, adicionalmente esta corporación precisa en esta misma providencia que la proporcionalidad y la razonabilidad de las sanciones en el marco de las infracciones tributarias, tiene un claro fundamento en el principio de equidad consagrado en el artículo 363 de la Corte Constitucional, equidad que, no solo debe predicarse de las obligaciones tributaria sustancial, sino que debe imperar en la aplicación y cuantificación de las sanciones que puedan llegarse a imponer, tanto el desconocimiento de obligaciones tributarias de carácter sustancial como de las accesorias a ellas.

Resulta claro para la Corte Constitucional que la DIAN cuando ejerce la facultad sancionatoria, *ius puniendi*, tiene que respetar los principios del Derecho Tributario, como la proporcionalidad, la razonabilidad, la gravedad y hoy en día la lesividad, al momento de imponer las sanciones que haya lugar, entendiendo que esta limitación no solo es aplicable a las sanciones por incumplimiento de la obligación sustancial de realizar el pago, sino también las obligaciones de declarar y remitir información.

En este mismo sentido la Corte Constitucional en la Sentencia C-165 de 1993 precisó que el Derecho Tributario sancionatorio se sirve mejor con Leyes que encarnen una visión no disociada del principio de proporcionalidad y de subsidiariedad de la pena, de modo que ésta se consagre cuando sea estrictamente necesario: “(...) la proporcionalidad de la sanción, su razonabilidad y su justicia deben, pues, ponderarse a partir de la relación que éste guarde con el interés general, por su razón de ser en cuanto medio y por su correspondencia con el fin perseguido por el legislador”.

De acuerdo a lo anterior el principio de proporcionalidad frente al poder sancionatorio del Estado, permite ajustar la sanción con la gravedad de la conducta, a fin de reparar el daño del Estado con ocasión de la Comisión de la conducta sancionable.

En Sentencia C-18826 de 2017 (revisar esta cita, si es del Consejo de Estado no puede ser sentencia C.) se hace énfasis en el daño al fisco que causa la falta de entrega de información, como la entrega extemporánea de la misma, donde ambas conductas entorpecen los procesos de fiscalización y control que tiene la DIAN para recaudo, determinación de los tributos y sanciones. Es así como la entrega extemporánea de la información impacta la oportunidad, de acuerdo con el tiempo de mora en el envío de la información, de manera que

se debe medir los tiempos en el cumplimiento de la obligación de informar y así mismo la actitud colaboradora del contribuyente para que la DIAN reciba la información requerida para el cumplimiento de sus funciones, porque no es lo mismo en un tiempo moderado que por el contrario sea demasiado prolongado, produciéndose un efecto de una mera falta en la entrega de información.

La Sentencia de la Corte Constitucional C-125 de 2003 indica que el principio de proporcionalidad en materia sancionatoria administrativa exige que tanto la falta descrita como la sanción correspondiente a la misma resulten adecuadas a los fines de la norma, así mismo enfatiza que la proporcionalidad implica que ella no resulte excesiva en rigidez frente a la gravedad de la conducta.

Atendiendo la Jurisprudencia descrita por la Corte Constitucional en las sentencias antes citadas, se puede inferir que el principio de proporcionalidad está ligado con el principio de lesividad, gradualidad y equidad, ya que la sanción que se imponga deberá ser la menos onerosa y que la misma sea calificada de acuerdo al tipo de situación que se ha presentado y que generó el envío extemporáneo de la información.

Bajo los principios de proporcionalidad y gradualidad aplicados en el literal c) del numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional, exigen a la DIAN que se realice un procedimiento de juicio de valor donde se pondere la carga o gravedad de los hechos, iniciando por la identificación y motivación del daño causado al Estado, cometimiento de la misma infracción en los últimos años, la disponibilidad para colaborar por parte del contribuyente y realizar una tasación de la sanción impuesta. Lo anterior no es posible aplicarlo actualmente con respecto al envío extemporáneo de información, ya que se tiene establecida el mismo porcentaje de sanción del 3%, para todos los casos y todos los contribuyentes, sin realizar una análisis de proporcionalidad y gradualidad al imponer la sanción, atendiendo la conducta del contribuyente y el daño causado; situación que cuestiona y lleva a preguntarse si realmente se lleva un debido y adecuado proceso para la imposición de sanciones tributarias por parte de la DIAN.

Por su parte, el Consejo de Estado desde el año 2016 por medio de la Sentencia con Radicado 21040 ha sostuvo que *“No todo error en el que incurra un contribuyente u obligado a presentar información genera sanción. En consecuencia, los errores que no puedan*

calificarse como sustanciales imputables a los obligados a presentar información en medios magnéticos no tiene por sí mismo la vocación de tipificar una infracción administrativa sancionable, pero si en virtud de estos errores se imposibilita la labor de fiscalización de la Administración, sí pueden ser objeto de sanción, evento en el cual, la autoridad tributaria deberá explicar en qué medida se obstruyó esa labor”

En este sentido se observa que el Consejo de Estado ha reiterado, que, primero no todo error que se comete por parte del contribuyente al momento de cumplir sus obligaciones no sustanciales debe ser sancionado, toda vez que existen errores que por su comisión no trae consigo ningún impedimento, ni siquiera un retraso a la DIAN para que ésta pueda cumplir con sus obligaciones legales. Segundo que la aplicación recta de las Leyes deberá estar presidida por un espíritu de justicia, por lo que las sanciones que pueda imponer la DIAN debe estar enmarcada en criterios de proporcionalidad y gradualidad que legitiman su poder sancionador.

Por su lado, la Sentencia, con Expediente 21573, del 21 de marzo de 2018 del Consejo de Estado, al hablar de la gradualidad ha precisado que aunque la falta de entrega de información y la entrega tardía de esta incide en las facultades de fiscalización y control para la correcta determinación de los tributos y sanciones, y en esta medida pueden considerarse potencialmente generadoras del daño al fisco, principalmente sobre función recaudatoria, sin dejar de lado los consiguientes efectos negativos sobre las arcas públicas, tales omisiones sancionables no pueden medirse con el mismo rasero para fundamentar el daño inferido, por cuanto mientras la falta de entrega afecta considerablemente la efectividad en la gestión y fiscalización tributaria, llegando incluso a imposibilitar el ejercicio de éstas, la entrega tardía impacta la oportunidad en su ejercicio de acuerdo con el tiempo de mora en que transcurra, de manera que si este es mínimo no alcanza a definir con carácter definitivo el ejercicio de la fiscalización, pero si es demasiado prolongado puede producir el efecto de una falta absoluta de entrega.

Se entiende entonces que el régimen sancionatorio tributario debe regular o tasar las sanciones de manera gradual, ya que es deber de la autoridad administrativa evaluar la conducta que puede resultar sancionable, indicando de manera motivada si realmente se causó un daño, cuál es la gravedad de ese daño y la manera en que se dio la conducta por

parte del contribuyente, bien sea por acción u omisión. El anterior análisis se debe realizar con la finalidad de evaluar y sustentar si verdaderamente se incurrió en un hecho sancionable por parte de la persona, y seguidamente, cuál es la manera o forma en que debe aplicar los criterios de proporcionalidad y gradualidad y que permitan ajustar la sanción prevista en el literal c) del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional, cuya finalidad debe ser la aplicación de una sanción razonable teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, para así reparar el daño sufrido por el Estado con ocasión de la conducta sancionable que en este caso corresponde al envío extemporáneo de información, situación descrita que actualmente está siendo desconocida en el Estatuto Tributario Nacional, artículo 651 numeral C, pues ocurre que se sanciona de la misma forma a quien entrega la información en un minuto, una semana, un mes, 6 meses, 1, 2, 3, 4 ó 5 años tarde, pues en todos casos la sanción será del 3% del valor a que corresponda.

Así mismo el Consejo de Estado en la Sentencia Expediente 21923, del 24 de octubre de 2018 concluye que no puede perderse de vista que la finalidad de la norma es sancionar la omisión en el cumplimiento del deber formal de suministrar la información. Una interpretación rígida de la norma no se adecuaría a sus fines, conduciría a la imposición de una sanción de forma desproporcionada con relación al incumplimiento del deber formal de enviar información. Se debe recordar que la sanción que la DIAN impone debe guiarse por el principio de proporcionalidad pues este permea todo el ordenamiento jurídico, de allí que en una decisión administrativa debe incurrir los siguientes elementos: i) los medios que se escogieron para alcanzar un fin son adecuados, ii) es absolutamente necesario utilizar dichos medios para obtener el resultado deseado, lo cual implica, por una parte, que no exista otra vía para lograr dicha finalidad, y por la otra, que ese medio sea el que menos sacrifique principios y valores constitucionales; iii) que el resultado alcanzado no vulnere principios constitucionales más importantes.

Como podemos ver tales conceptos no son ajenos al Derecho Tributario, máxime cuando la proporcionalidad y gradualidad de la sanción guarda un estrecho vínculo con el principio de equidad tributaria, en el entendido en que este no solo hace referencia a los destinatarios de la obligación y a su capacidad adquisitiva, sino también a la noción de justicia material en la que deben fundamentarse las decisiones de las entidades estatales.

Otra situación relevante a tener en cuenta es la actitud colaboradora que presente el contribuyente para subsanar la infracción, puesto que tal actitud es relevante al momento de tasar y graduar la sanción, tal como lo expresa la Sentencia, con Expediente 20387, del 19 de julio de 2017 del Consejo de Estado al referirse que en ese margen de graduación le impone al funcionario el deber de aplicar la sanción en un porcentaje que se informe en los principios de justicia, equidad, razonabilidad y proporcionalidad, mediante la observancia, entre otros aspectos, de la actitud de colaboración del contribuyente y del daño causado al Estado.

El Consejo de Estado en las sentencias antes descritas ha concluido, en el mismo sentido de la Corte Constitucional que la aplicación del principio de gradualidad de las sanciones derivado del principio de proporcionalidad cobra gran relevancia, ya que, a partir de su aplicación puede configurar un mismo supuesto de hecho sancionable, pero con asignación de diferentes consecuencias en relación al daño ocasionado, precisamente éste es uno de los elementos olvidados por el legislador a la hora de aplicar el numeral C del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional. El Consejo de Estado desde su jurisprudencia propende por la aplicación de un orden justo basado en la equidad, pues no puede dejarse de lado que en materia de sanciones el sistema también debe ser equitativo respecto a la determinación de la carga que deben soportar quienes tienen deberes tributarios.

2.2 Conceptos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

La DIAN en sus comunicados internos, en sus conceptos y doctrinas ha venido acogiendo tales postulados de proporcionalidad y gradualidad en la aplicación de las sanciones tributarias. Entre ellas podemos encontrar el Concepto Unificado sobre Procedimiento Tributario y Régimen Tributario Sancionatorio, con radicado 100202208-0662 del 25 de Julio de 2017, en donde reconoce que el Artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional existen criterios objetivos a ser tenidos en cuenta para aplicar los principios de proporcionalidad y gradualidad en materia tributaria sancionatoria, dejando de lado la subjetividad del funcionario público para aplicar el proceso sancionatorio; la Dian se basa en la comisión de la conducta sancionable o en la falta de conducta tipificada en la norma; conductas sancionables que se encuentran descritas desde el estatuto tributario nacional. Igualmente dentro de este concepto la DIAN se basa en Jurisprudencia tanto del Consejo de Estado como

la Corte Constitucional para adelantar adecuadamente un proceso sancionatorio bajo la postura de lo establecido en el Estatuto Tributario Nacional.

Así las cosas con respecto a la aplicación del artículo 651 literal c) del numeral 1 del Estatuto Tributario, el tipo sancionatorio que entiende la DIAN es suministrar la información tributaria exigida en forma extemporánea, aplicando como sanción el 3% allí establecido, es una interpretación literal de la norma sin aplicar ninguna tipo de proporcionalidad y gradualidad, ni haciendo un análisis del daño causado al Estado por la conducta del Contribuyente, sin determinar el verdadero perjuicio causado si la información se envió de manera extemporánea con retardo en días, meses o años.

En Circular 20 del 30 de julio de 2018, la DIAN, reconoce los principios a tener en cuenta en materia tributaria sancionatoria, entre los cuales se encuentra el principio de proporcionalidad y gradualidad, el reconocimiento para la aplicación de estos principios la DIAN lo realiza desde lo indicado en el artículo 640 de la Ley 1819 de 2016. De hecho en este documento se realiza una transcripción textual de la norma en lo concerniente a la aplicación y excepciones de estos principios. No se evidencia una interpretación de fondo que coadyuve al entendimiento de la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad para el envío de información de manera extemporánea, es decir que para la DIAN la aplicación se ciñe estrictamente a lo establecido en el Artículo 651 numeral 1, literal c).

Posteriormente en Oficio 100-202208- 0539 del 30 de septiembre de 2020, la DIAN argumenta que con el solo hecho de haberse eliminado el término “hasta” del artículo 651 del Estatuto Tributario se le está dando cumplimiento al principio de gradualidad y que en algunos casos quedaba al criterio personal de los funcionarios de la Entidad, adicionalmente hace énfasis que estas sanciones ya son objeto de graduación dependiendo de la gravedad de la conducta cometida y que pueden acceder a la reducción establecida en el artículo 640 del Estatuto Tributario Nacional. La DIAN también se resalta dentro de este documento que en el acto en que se imponga la sanción el funcionario deberá motivar el daño ocasionado a la Administración tributaria, en la cual deben exponer las razones de hecho y derecho que

determinan su actuar en determinado caso. Así las cosas, este oficio no dice otra cosa a lo establecido en el artículo 651 numeral 1 literal c) del Estatuto Tributario Nacional.

Como se puede observar toda la doctrina de la DIAN en cuanto a la aplicación de los principios de proporcionalidad y gradualidad se enfatiza en un cumplimiento literal del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional, sin embargo en el Oficio 539 de que fecha hace claridad que para la imposición de una sanción tributaria se hace necesario que el funcionario de DIAN, se aleje de cualquier criterio de tipo subjetivo subjetividad, y se acerque en todo momento y de manera objetiva a los postulados constitucionales, normativos y jurisprudenciales, específicamente para la sanción establecida en el Artículo 651 del Estatuto Tributario debe realizar una valorización directa con el Artículo 640 del mismo Estatuto, y en todo momento bajo los preceptos de los principios de proporcionalidad y gradualidad, es decir, debe realizar una tipificación de la infracción, análisis del daño generado, reincidencia, colaboración por parte del contribuyente; y, con tolo anterior la aplicación de una sanción razonable de acuerdo con los hechos acontecidos.

2.3 Análisis de los principios de proporcionalidad y gradualidad del Estatuto Tributario Nacional

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), entidad adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se constituyó como Unidad Administrativa Especial, mediante Decreto 2117 de 1992, cuando el 1º de junio del año 1993 se fusionó la Dirección de Impuestos Nacionales (DIN) con la Dirección de Aduanas Nacionales (DAN). Tiene competencia en la Administración de los impuestos, recaudación, fiscalización, liquidación discusión, cobro, devolución, sanción y todos los demás aspectos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, también le compete actuar como autoridad doctrinaria y estadística en materia tributaria, aduanera y de control de cambios, en relación con los asuntos de su competencia. }

Mediante el Decreto 2503 de 1987, artículo 61, se creó la sanción tributaria por no enviar información. Posteriormente este texto fue incorporado al Decreto 624 de 1989 “Estatuto Tributario Nacional” en el Artículo 651, modificado por la Ley 1819 de 2016, donde podemos observar con esta nueva redacción de la norma la posible aplicación de una

gradualidad de la sanción mucho más definida, para lo cual se hace necesario tener en cuenta los criterios de diferenciación que establece la norma en mención, para determinar el monto de la sanción tributaria a aplicar en determinada situación.

Es claro entonces, que con la reforma tributaria realizada mediante la Ley 1819 de 2016, se corrigió la falta de claridad, que duró alrededor de veintisiete (27) años, para la imposición de la sanción tributaria en comento, lo que le permitió a la Administración Tributaria actuar a su libre albedrío y con poco análisis de interpretación, violando los derechos de igualdad y debido proceso; así mismo, actuar en la imposición de sanciones sin tener en cuenta los principios de proporcionalidad y gradualidad que deben ser tenidos en cuenta en un Estado Social de Derecho como lo es Colombia, aplicando en forma inadecuada el Artículo 651 del Estatuto Tributario, al seleccionar un grupo de contribuyentes en diferentes condiciones para gravarlos en exceso e imponer medidas sancionatorias hasta llegar a límites de la confiscación, sin medir el daño causado al Estado o la mala fe del contribuyente en el momento de cometer la infracción de la norma tributaria.

En consecuencia, como se viene manifestado a lo largo de este texto, para la imposición de una sanción tributaria se hace necesario que el funcionario de DIAN se aleje de cualquier criterio de tipo subjetivo, y se acerque en todo momento y de manera objetiva a los postulados constitucionales, normativos y jurisprudenciales, específicamente para la sanción establecida en el numeral 1 del literal c) del Artículo 651 del Estatuto Tributario, y en todo momento bajo los preceptos de los principios de proporcionalidad y gradualidad, es decir, debe realizar una tipificación de la infracción, análisis del daño generado, reincidencia, colaboración por parte del contribuyente; y, con todo anterior la aplicación de una sanción razonable de acuerdo con los hechos acontecidos.

El principio de proporcionalidad se traduce en que la sanción debe ser proporcional a la falta o infracción administrativa que se busca sancionar. A su vez dicha sanción debe tener una correlación directa con el grado de culpabilidad de la conducta desplegada por el infractor de la norma y el daño efectivamente ocasionado a la Administración. El artículo 651 numeral C desconoce el principio de proporcionalidad en la medida que sus efectos generan un desequilibrio entre el nivel de negligencia del sujeto obligado, la sanción y el daño efectivamente generado a la administración. No es proporcional ni razonable que se sancione de igual manera a una persona que aportó la información requerida con un día de

retardo y a una persona que presenta una información con 4 años de retardo. La normatividad en comento no contemplan en su totalidad los tres subprincipios que componen la proporcionalidad, los cuales son: Idoneidad, la necesidad y la proporcionalidad en sentido estricto, de los cuales podemos concluir lo siguiente: La idoneidad hace referencia que la medida debe ser idónea para alcanzar un fin constitucionalmente legítimo, para el caso del numeral 1 literal c) del artículo 651 del Estatuto Tributario Nacional, es un fin legítimo en la medida en que lo que se pretende con la norma es el cumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes; en segundo encontramos la necesidad que consiste en que la medida debe ser la más favorable para el derecho fundamental intervenido, para el caso del numeral 1 literal c) del artículo 651 este principio no se observa, toda vez que, la imposición de una misma sanción, por demás desproporcional en razón del grado de afectación a la Administración, para comportamientos diferenciales en cuanto a sujetos con menor o mayor grado de diligencia, no es lo más favorable para el derecho fundamental protegido; por el contrario como se ha dejado claro lo conveniente y lo más favorable es la inclusión de criterios que permitan la graduación de la sanción; como tercero hace referencia a que las ventajas que se obtienen mediante la intervención de los derechos fundamentales, deben compensar los sacrificios hechos por las personas vulneradas.

Con relación al artículo 651 numeral 1 literal c) se observa la ventaja que se obtiene mediante la intervención que corresponde al cumplimiento de las obligaciones tributarias, no compensa el grado de afectación del sujeto vulnerado, ya que la imposición de una sanción injusta, por ser desproporcional e irracional, en un Estado Social de Derecho, es mucha más lesiva que el incumplimiento de las obligaciones tributarias; por lo que en una relación costo beneficio, el costo de aplicar una sanción injusta es mucha más alta que el beneficio que se obtiene con la misma, es decir el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Con todo lo anterior el Artículo 651 numeral 1 literal c) no tiene en cuenta la inclusión de una proporcionalidad frente al grado de culpabilidad si configura una comisión legislativa relativa, si se tienen en cuenta que las sanciones se contemplan en la normativa tributaria, si responde a criterios para imposición de la sanción, según el grado de culpabilidad del contribuyente.

Con respecto a la graduación de la sanción es consecuencia directa del principio de proporcionalidad, en otras palabras, la graduación de la sanción da cumplimiento al principio de proporcionalidad adecuando la sanción a la gravedad de la infracción cometida. Conforme a este razonamiento es importante resaltar que el grado de afectación a la Administración será mucho menor si una persona entrega la información al día de vencimiento que representa una conducta con negligencia mínima, que si se entrega la información a los cuatro años, que contiene una conducta con negligencia extrema. Con ello la Administración en el primer caso no verá vulnerada en gran medida su facultad de fiscalización, mientras que en el segundo caso es evidente que su afectación sería mucho mayor; así las cosas, estamos ante circunstancias hipotéticas diferenciales que generan distintos grados de daño y afectación a la Administración.

El numeral 1 literal c) del artículo 651 no incluye elementos de graduación de la sanción en relación con la negligencia de la conducta y el grado de afectación a la Administración, genera una incompatibilidad patente con el ordenamiento constitucional, el cual propende por un ordenamiento justo, esto en razón a la vigencia de una sanción por el envío extemporánea de la información que no corresponde a los principios de proporcionalidad y graduación. Con ello entonces se hace necesario incluir aspectos normativos que permitan asignación de sanción por envío extemporáneo de información proporcional al grado de negligencia del infractor y al grado de afectación de la Administración, con el propósito que sea compatible con la Constitución.

CONCLUSIONES

1. Con respecto a las reglas y principios, podemos diferenciar que los principios se pueden aplicar de manera gradual y las reglas no; las reglas (normas), una vez establecidas se cumplen o no se cumplen, en caso de colisión de principios se hace necesario que se establezca a través del principio de proporcionalidad la gradualidad en la cual debe aplicarse un principio y cuál debe ceder ante la aplicación del otro
2. Para graduar y determinar las sanciones se debe tener en cuenta los ocho criterios establecidos en el Artículo 50 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, lo cual conlleva implícitamente la aplicación de los principios de gradualidad y proporcionalidad, ya que la ley debe no solo describir o tipificar las conductas que dan lugar a sanciones, sino también graduarlas de acuerdo a la magnitud del daño que causen o del riesgo que lo genere, para que de esta forma se encuentren enmarcadas en criterios de proporcionalidad que legitimen su poder sancionador, tal como lo establece la Sentencia C-160 de abril 29 de 1998.
3. La norma debe ser clara en su contenido, en donde se considere la gravedad la falta o la intención del contribuyente de causar un daño o entorpecer los procesos de fiscalización y recaudo de la DIAN por enviar información de manera extemporánea.

BIBLIOGRAFÍA

Alexy, R., (1993). Teoría de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

Dworkin, R., (1984). Los Derechos en Serio. Barcelona: Ariel S.A.

Jiménez, W., (2008). Entre reglas y principios. Revista de Derecho y Ciencias Sociales Misión Jurídica (Vol. 1. Num.1). Pág. 44.

Corte Constitucional, 29 de abril de 1993, Sentencia 165. MP Dr. Carlos Gaviria Díaz.

Corte Constitucional, 29 de abril de 1998, Sentencia 160. MP (E) Dra. Carmenza Isaza de Gómez.

Corte Constitucional, 18 de febrero de 2003, Sentencia 125. MP Dr. Marco Gerardo Monroy Cabra.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 01 de junio de 2016, Sentencia 0800123333000201300167-01 (21040). Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 25 de octubre de 2017, Sentencia 18826. Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 19 de julio de 2017, Sentencia 2012-00366/20387. Consejera Ponente Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 24 de octubre de 2018, Sentencia 2011-01095/21923. Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Corte Constitucional, 03 de mayo de 2017, Sentencia 318. MP Dr. Humberto Antonio Sierra Porto.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 14 de junio de 2018, Sentencia 21874. Consejero Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, 21 de marzo de 2018, Sentencia 21573. Consejera Ponente Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.