

## LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO PENAL Y SU APLICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA\*

CARLOS MARIO RESTREPO PINEDA\*\*

Presentado: octubre 30 de 2014 – Aprobado: marzo 20 de 2015

### Resumen

El debido proceso es un concepto complejo compuesto por principios y garantías. La Corte Constitucional es reiterativa en indicar que los principios y garantías del derecho penal sí aplican en el derecho administrativo sancionatorio, pero su aplicación no se hace de forma absoluta sino de forma relativa. Es decir, en el derecho administrativo se presentan matizaciones o atenuaciones, que por su naturaleza administrativa se deben presentar. ¿Cuáles son las razones que le permiten concluir a la Corte Constitucional que se deben presentar matizaciones o atenuaciones en el debido proceso administrativo sancionatorio? ¿Cuáles son las matizaciones o atenuaciones que se presentan en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio? Estos son los interrogantes a los que se les dará respuesta en el presente escrito, a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

---

\* Este artículo es producto de la investigación finalizada el 31 de julio de 2014 titulada: “Alcance de la aplicación del debido proceso en el derecho sancionatorio tributario en Colombia”, llevada a cabo por el Grupo de Investigación Pluriverso (GIP) de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Medellín, Colombia, registrado en Colciencias. El proyecto de investigación fue avalado y financiado por la citada institución.

\*\* Docente de la Escuela de Posgrados de la Universidad Autónoma Latinoamericana y de la Universidad de Medellín en la Maestría en Tributación. Integrante del Grupo de Investigación GIP de la Universidad Autónoma Latinoamericana; egresado de la Maestría en Derecho Procesal de la Universidad de Medellín, Especialista en Legislación Tributaria de la Universidad Autónoma Latinoamericana, Especialista en Derecho Procesal Contemporáneo Universidad de Medellín, Abogado Universidad de Antioquia y Contador Público de la Universidad Autónoma Latinoamericana. Correo electrónico: cmrp@hotmail.com

**Palabras clave:** debido proceso, principios y garantías, derecho penal, derecho administrativo, derecho administrativo sancionatorio, derecho tributario, derecho sancionatorio.

## PRINCIPLES AND GUARANTEES OF DUE CRIMINAL PROCEEDINGS AND ITS APPLICATION IN TAX

### Abstract

Due process is a complex concept consisting of principles and guarantees, the Constitutional Court is repetitive in indicating that the principles and guarantees of criminal law, do apply in administrative law sanctions, but its application is not absolutely, but so relative. That is, in administrative law are presented qualifications or attenuations, which by its administrative nature should be presented. What are the reasons that allow it to conclude the Constitutional Court to be submitted qualifications or attenuation in punitive administrative due process? What are the qualifications or attenuation presented in the special administrative law punitive tax? These are the questions which they will answer in this paper is based on the jurisprudence of the Constitutional Court.

**Keywords:** due process, principles and guarantees, criminal law, administrative law, punitive administrative law, tax law, penal law.

## PRINCIPES ET GARANTIES D'UNE PROCEDURE REGULIERE DES POURSUITES CRIMINELLES ET SON APPLICATION DANS LA TAXE

### Résumé

Une procédure régulière est un concept complexe, constitué de principes et de garanties, la Cour constitutionnelle est répétitif indiquant que les principes et les garanties du droit pénal, se appliquent à des sanctions de droit administratif, mais son application n'est pas de

façon absolut, mais relative. C'est, dans les qualifications ou l'atténuation de droit administratif, qui, par sa nature administrative doivent être présentés. Quelles sont les raisons qui lui permettent de conclure à la Cour constitutionnelle de soumettre qualifications ou atténuation dans la procédure administrative punitive? Quelles sont les qualifications ou l'atténuation présentées dans le droit administratif de taxe punitive spéciale? Telles sont les questions dont ils répondront dans ce document basée sur la jurisprudence de la Cour constitutionnelle.

**Mots-clés:** principes et les garanties de procédure régulière, droit pénal, droit administratif, droit administratif punitive, droit fiscal, droit pénal.

## I PRINCIPI E LE GARANZIE DEL DOVUTO PROCESSO PENALE E SUA APPLICAZIONE IN AMBITO FISCALE

### Riassunto

Il processo dovuto è un concetto complesso, costituito da principi e garanzie, la Corte costituzionale è ripetitiva per indicare che i principi e le garanzie del diritto penale, se applicano nel sanzionare del diritto amministrativo, ma la sua applicazione non è assoluta, ma relativa. Cioè, nel diritto amministrativo sono presentati qualifiche o attenuazione, che per sua natura amministrativa dovranno essere presentate. Quali sono le ragioni che permettono di concludere alla Corte costituzionale che si devono presentare qualifiche o l'attenuazione nel processo amministrativo sanzionatorio dovuto? Quali sono le qualifiche o attenuazione che se presentano nel diritto amministrativo speciale fiscale- punitivo? Sono domande che si risponderanno nel percorso della presente scrittura, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale.

**Parole chiave:** dovuto processo, principi e garanzie, diritto penale, diritto amministrativo, le sanzioni amministrative, diritto tributario, legge di sanzioni.

## OS PRINCÍPIOS E GARANTIAS DO DEVIDO PROCESSO PENAL E SUA APLICAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

### Resumo

O devido processo é um conceito complexo composto por princípios e garantias, a Corte Constitucional é reiterativa ao indicar que os princípios e garantias do direito penal aplicam mesmo no direito administrativo punitivo, mas sua aplicação não se faz de forma absoluta, mas de forma relativa. Isto é, no direito administrativo se apresentam atenuantes que pela sua natureza administrativa devem se apresentar. Quais são as razões que permitem a Corte Constitucional concluir que se devem apresentar os tais de atenuantes no devido processo administrativo punitivo? Quais são esses atenuantes no direito administrativo especial tributário punitivo? São os interrogantes aos que se dará resposta neste escrito, a partir da jurisprudência da Corte Constitucional.

**Palavras chave:** devido processo, princípios e garantias, direito penal, direito administrativo, direito administrativo punitivo, direito tributário, direito punitivo.

## INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de 1991 introduce en el artículo 29 las garantías y principios sustantivos y procesales constitutivos del debido proceso, elevándolos a rango constitucional, incluido el debido proceso; dice textualmente el artículo 29 constitucional: “Artículo 29°.-El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. [...]” (Constitución Política de Colombia, 1991, artículo 29). Como se aprecia, el artículo 29 incluye el debido proceso dentro de las garantías y principios del orden constitucional como un principio complejo compuesto a su vez por una serie de principios y garantías.

La interpretación textual de esta norma implicaría que sólo hay un concepto de debido proceso que se aplica tanto a las actuaciones judiciales como administrativas; el problema se presenta en la interpretación que del texto constitucional se hace, para establecer si los principios y garantías del debido proceso penal aplican en el derecho administrativo sancionatorio y determinar su alcance al aplicarlos en el derecho administrativo sancionatorio y concretamente en el derecho tributario.

## INFLUENCIA DE LOS DOCTRINANTES ESPAÑOLES EDUARDO GARCÍA DE ENTERRÍA Y TOMÁS RAMÓN FERNÁNDEZ EN LA CORTE CONSTITUCIONAL, EN LA INTERPRETACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO PENAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA SANCIONATORIA

Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, como se verá a continuación, han influido en la Corte Constitucional de Colombia cuando esta se ha referido a la aplicación de los principios y garantías del debido proceso penal en el derecho administrativo sancionatorio. Estos doctrinantes españoles (García de Enterría y Fernández, 1993: 168) indican que en la formación histórica del poder administrativo, en el derecho sancionatorio, las viejas técnicas del derecho de policía: como la presunción de verdad de la decisión administrativa frente a la presunción de inocencia del imputado, y la correlativa carga de probar la inocencia al sancionado, fueron desmontadas en la Revolución Francesa del derecho penal, pero en el derecho administrativo sancionatorio continuaron en pie esas viejas técnicas.

Desde sus inicios en el año 1992, la Corte Constitucional ha sostenido, apoyándose en estos doctrinantes, que los principios y garantías del proceso penal sí aplican en el derecho administrativo sancionador, pero con matices y atenuaciones, argumentando que 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 las garantías del derecho penal, quedando a salvo su núcleo esencial.

Dice el profesor Chinchilla (2000: 32-33) que el debido proceso está conformado por un conjunto de principios y garantías que, sin embargo, no todas ellas tendrán plena aplicación en el proceso administrativo, y las que se aplican en él deberán ser matizadas adecuadamente para adaptarlas a la naturaleza propia de la función de gestión administrativa y hacerla compatible mediante una correcta ponderación con los principios constitucionales de la administración y las necesidades sociales que ella busca satisfacer. Dice el profesor Chinchilla que aunque el debido proceso administrativo rige la producción de todo acto administrativo, dada la heterogeneidad y rica diversidad de procedimientos administrativos, no aplican de igual manera todos sus componentes, y sus reglas no operan uniformemente para todos ellos, ni en la misma modalidad e intensidad, dado que nunca la ponderación de las garantías subjetivas con los bienes constitucionales objetivos como el orden público, la eficacia del servicio, conduce al mismo resultado en todas las hipótesis de acción.

La Corte Constitucional en la sentencia T-011 de 1992 cita a García de Enterría y Fernández para indicar que: “Los principios inspiradores del ordenamiento penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como lo refleja la propia Constitución” (CConst, T-011/1992). Indica la Corte, en esta sentencia, que así lo entendió el Constituyente de 1991, y en el artículo 29 constitucional se hace una clara determinación de la aplicación del debido proceso a toda clase de actuaciones administrativas, pero los principios y garantías del ordenamiento penal se aplican en el derecho sancionador administrativo con matices y atenuaciones.

En la sentencia C-214 de 1994 la Corte cita a García de Enterría (1991: 161 y ss) y a Fernández (1991: 467 y ss), con el propósito de presentar la fuente doctrinal de los argumentos, con los cuales interpreta que los principios inspiradores del ordenamiento penal, como modelo de proceso donde se respetan las garantías procesales, se aplican también en otras áreas del derecho sancionador, por ser este una manifestación del *ius puniendi* del

Estado, pero con ciertos matices y atenuaciones o graduaciones que implica que se apliquen en forma relativa.

En la sentencia C-214 de 1994 la Corte cita de nuevo a estos tratadistas para indicar que la potestad punitiva del Estado engloba el conjunto de competencias asignadas a los diferentes órganos para imponer sanciones de variada naturaleza jurídica, como una manifestación del *ius puniendi*. Por ello, la actuación administrativa requerida para la aplicación de sanciones, en ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, está subordinada a las reglas del debido proceso, reglas que deben observarse en la aplicación de las sanciones por infracción a la ley penal. Manifiestan estos tratadistas que 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. Al respecto García de Enterría y Fernández (1986: 96) no reconocen en el concepto de poder de policía la fuente de la potestad sancionadora de la administración, fuente que es reconocida en la noción de la capacidad ordenadora de las actividades privadas como la facultad propia de la administración, que legitima el poder para imponer sanciones.

La Corte en esta sentencia cita un texto de García de Enterría y Fernández (1986: 148) para indicar que la potestad sancionadora administrativa se diferencia cualitativamente y por sus fines de la potestad punitiva penal, dicen los tratadistas:

La potestad sancionadora administrativa se diferencia cualitativamente y por sus fines de la potestad punitiva penal: “en ésta se protege el orden social colectivo, y su aplicación persigue esencialmente (sin perjuicio de la concurrencia de otros fines difusos) un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente. La potestad sancionadora de la administración sería, por el contrario, una potestad doméstica, en el sentido de avocada a la propia protección más que a otros fines sociales generales, con efecto sólo de quienes están directamente en relación con su organización o funcionamiento, y no contra los ciudadanos en abstracto” (CCons, C-214/1994).

En la sentencia C-616 de 2002 la Corte cita de nuevo los argumentos de García de Enterría y Fernández presentados en la sentencia C-214 de 1994,

para manifestar que la potestad sancionadora administrativa se diferencia cualitativamente de la potestad punitiva penal, ya que con ésta, además de cumplirse una función preventiva, se protege el orden social colectivo, y su aplicación persigue esencialmente, sin perjuicio de la concurrencia de otros fines difusos, un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente, mientras que con la potestad administrativa sancionatoria se busca garantizar la organización y el funcionamiento de las diferentes actividades sociales.

La Corte, en la sentencia C-616 de 2002 cita la sentencia C-214 de 1994, para resaltar que la potestad sancionadora de la administración es un medio necesario para alcanzar los objetivos que ella se ha trazado en el ejercicio de sus funciones.

Agrega la Corte en la sentencia C-616 de 2002 que a las consideraciones anteriores sobre la jurisprudencia constitucional colombiana es importante agregar que ésta se inscribe dentro de una tendencia, en varias democracias, a garantizar el debido proceso en materia de sanciones administrativas sin trasladar automáticamente el mismo rigor garantista del derecho penal, ni desatender las especificidades de este tipo de sanciones en cada uno de los contextos donde han sido establecidas por el legislador.

En conclusión, la Corte Constitucional se apoya en los conceptos expuestos por los tratadistas García de Enterría y Fernández para indicar que los principios y garantías del ordenamiento penal se aplican en el derecho administrativo sancionador con matices y atenuaciones, tomando los argumentos de estos autores, en los que indican tanto las diferencias de naturaleza de estos dos derechos como con respecto a los fines que persigue y sus diferencias cualitativas, como justificadores de las matizaciones o atenuaciones.

## INTERPRETACIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ACERCA DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO PENAL EN MATERIA ADMINISTRATIVA

La Corte Constitucional en uno de sus primeros pronunciamientos en la sentencia T-011 de 1992, acerca del debido proceso en los procesos sancionatorios, se refiere a la garantía procesal constitucional del debido proceso, indicando que es la garantía de mayor celo en lo que se refiere al respecto de la forma en los procesos sancionatorios. El celo al que se hace referencia se refiere a la forma en que se indaga por la verdad en el proceso, ya que la ver-



dad no se puede investigar a cualquier precio, hay que proteger a la persona en su dignidad, personalidad y desarrollo. Es por esa razón que existe una estrecha relación entre el derecho procesal y el derecho constitucional, es así que cualquier tipo de infracción que sea merecedora de un reproche punitivo tiene la misma naturaleza e idénticas consecuencias, pues son expresión del *ius puniendi*; no obstante, que provengan de una autoridad administrativa o jurisdiccional o que tengan origen en las diferencias formales de los trámites rituales, por lo que los principios inspiradores del ordenamiento penal son de aplicación, con ciertos matices al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado.

Dice la Corte en la sentencia T-011 de 1992 que los principios que rigen todo procedimiento deben hacerse extensivos a todas las disciplinas sancionatorias siempre y cuando no exista un desarrollo doctrinal adecuado en la respectiva disciplina sancionatoria. Es así como indica que los principios inspiradores del derecho penal como modelo de proceso donde se respetan las garantías procesales se aplican también en otras áreas del derecho sancionador pero con matices o atenuaciones. Estos argumentos se presentan en una de las primeras sentencias donde la Corte se pronuncia acerca de la aplicación de los principios y garantías del derecho penal en el derecho administrativo, indicando que los principios y garantías del derecho penal tienen aplicación en el derecho administrativo sancionatorio pero con matices o atenuaciones, es decir, con graduaciones.

En la sentencia T-442 de 1992 la Corte se refiere al debido proceso administrativo manifestando que éste tiene el objetivo de garantizar que los actos administrativos se ajusten al ordenamiento jurídico, el cual se cumple a través de la evaluación que deben realizar las autoridades administrativas que tengan competencia y los Tribunales Contencioso Administrativos, de ahí que el debido proceso pretende garantizar la correcta producción de los actos administrativos que produce la administración pública en la realización de sus objetivos y fines estatales con el objeto de garantizar la defensa del ciudadano, al señalarle los medios de impugnación previstos respecto de dichos actos administrativos, cuando crea el particular que a través de ellos se han afectado sus intereses. Expresa la Corte, que el debido proceso, en cuanto al procedimiento administrativo, ha de señalar las etapas que deben cumplirse, las cuales han de estar incluidas en la ley. Indica la Corte que las reglas de todo procedimiento para que califique de debido proceso son: legitimación, representación, notificación, términos para pruebas, competencias, recursos e instancias; garantías que han sido establecidas en beneficio del adminis-

trado, cuyo fin es evitar la arbitrariedad por parte de la Administración, con el objetivo de lograr una organización administrativa racional y ordenada que asegure la vigencia de los fines estatales y constituya pruebas de los actos que la Administración produce, de tal forma que dichos actos administrativos puedan ser examinados en cuanto a su formación, esencia, eficacia y validez.

En la misma sentencia expresa la Corte que el debido proceso es de aplicación inmediata y que es una garantía de legalidad procesal cuyo fin es proteger la libertad, la seguridad jurídica, la racionalidad y la fundamentación de las resoluciones judiciales. Indica la Corte en esta sentencia que la relevancia constitucional del debido proceso se debe a que representa para el individuo la máxima facultad que la permite la posibilidad de limitar el *ius puniendi* del Estado, dado que el debido proceso vincula a todas las autoridades de este. Es esta sentencia expresa la Corte que el debido proceso comprende un conjunto de principios que responden a la estructura de derechos fundamentales y enuncia los siguientes: el de legalidad, el juez natural o juez legal, la favorabilidad penal y el principio de presunción de inocencia.

Además, se enuncian otros derechos que se entienden contenidos en el núcleo esencial del derecho al debido proceso, como son: el derecho de defensa, el derecho de asistencia de un abogado, el derecho a un debido proceso sin dilaciones injustificadas, el derecho a presentar y controvertir pruebas, el derecho a impugnar la sentencia condenatoria y el derecho a no ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

En la sentencia T-490 de 1992 se pronuncia la Corte, indicando que la Constitución, como garantía última de libertad, impone la observancia del debido proceso en el artículo 29, y menciona como ejemplo en forma textual el derecho de defensa, la presunción de inocencia y el principio de contradicción, los cuales han de observarse en las actuaciones administrativas y judiciales operándose una derogatoria tácita de los procedimientos contrarios a esta exigencia constitucional. En esta sentencia dice la Corte que la Constitución obliga al respeto del debido proceso en las actuaciones administrativas, que la imposición de penas o medidas correccionales por las autoridades de policía debe ajustarse a las garantías procesales del derecho de defensa y contradicción, en especial, al principio constitucional de la presunción de inocencia, el cual sólo puede ser desvirtuado mediante una mínima y suficiente actividad probatoria por parte de las autoridades represivas del Estado, y que 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.

Es así como indica la Corte en esta sentencia que la carga de la prueba la tiene el Estado, el cual debe aportar las mínimas pruebas pero suficientes para desvirtuar la presunción de inocencia; agrega la Corte que si a la persona se le sanciona sin dársele la oportunidad para ser oída y ejercer plenamente su defensa estaríamos ante la presencia de la aplicación de la responsabilidad objetiva.

En la sentencia T-582 de 1992 la Corte cita la sentencia T-490 de 1992, para expresar que la sanción de privación de la libertad de una persona, por parte de una autoridad administrativa, implica que la administración debe llevar a cabo un procedimiento mínimo, el cual debe garantizar el derecho de defensa, ya que de no hacerlo, dicho procedimiento sería contrario al Estado de Derecho Democrático y Participativo y a la vigencia de un orden jurídico justo, convirtiéndose en una decisión unilateral que raya en la arbitrariedad.

En la sentencia C-599 de 1992 se pronuncia la Corte, argumentando que en armonía con la Constitución, el debido proceso administrativo no es un concepto absoluto y plenamente colmado por el texto constitucional, ya que admite distinciones ordenadas por la Constitución y la ley. Argumenta en esta sentencia que estas distinciones al debido proceso son admitidas siempre y cuando estén adecuadas a la naturaleza de la actuación de las autoridades públicas. Dice la Corte que cuando se trata de definir o derivar la responsabilidad de las personas que pueden ser sujetos de una sanción o pena, se requiere de la publicidad, de la contradicción, de la intervención del juez natural y de la aplicación de las formas propias de cada juicio, indicando que deben respetarse los principios y garantías de rango constitucional que enmarcan en términos generales el *ius puniendi* del Estado. La anterior posición es reiterada en la sentencia C-010 de 2003.

En la sentencia T-145 de 1993, se refiere la Corte al debido proceso en materia sancionatoria administrativa, indicando que la no aplicabilidad en forma total de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que mientras en el derecho penal se protege el orden social en abstracto y su ejercicio persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores, en el derecho administrativo la potestad sancionatoria de la administración se orienta a la propia protección de su organización y funcionamiento.

Estos argumentos, como se puede apreciar, son los expuestos por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández, y son los que le permiten concluir a la Corte que en el área del derecho administrativo, en

ocasiones, se justifica la aplicación restringida de las garantías que aplican en el derecho penal, en función de la importancia del interés público amenazado o desconocido, indicando que en los casos de aplicación restringida de las garantías del derecho penal en derecho administrativo debe quedar a salvo su núcleo esencial.

En esta sentencia indica la Corte que el Constituyente de 1991 hizo extensivo el derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, que las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones a las actuaciones administrativas sancionatorias. En materia sancionatoria administrativa la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, y su ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos, mencionando los principios de legalidad, imparcialidad, 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 en *malam partem*, entre otras.

Agrega la Corte en esta sentencia, que es errado reducir el alcance del derecho fundamental al debido proceso al procedimiento establecido en la ley, sin tener en cuenta que el ejercicio del poder sancionatorio de la Administración ha de ajustarse al artículo 29 constitucional. Lo anterior no significa que los principios generales que guían las actuaciones administrativas para el ejercicio del poder sancionatorio de la administración puedan ser desconocidos por la autoridad pública, por lo tanto carece de respaldo constitucional la imposición de sanciones administrativas de plano, con fundamento en la comprobación objetiva de una conducta ilegal, en razón del desconocimiento que ello implica de los principios de contradicción y de presunción de inocencia, los cuales hacen parte del núcleo esencial del derecho al debido proceso.

En la sentencia C-214 de 1994 dice la Corte que la potestad sancionadora reconocida a la Administración asume dos modalidades: la disciplinaria, frente a los funcionarios que violan los deberes y prohibiciones; y la correccional, por las infracciones de los particulares a las obligaciones o restricciones en materia de higiene, tránsito, financiera, fiscal, entre otras; la naturaleza jurídica de esta potestad es indudablemente administrativa, y naturalmente difiere de la que le asigna la ley al juez para imponer la pena, con motivo de un ilícito penal.

Luego, en la sentencia C-616 de 2002, la Corte cita argumentos presentados en la sentencia C-214 de 1994, para indicar la diferencia cualitativa entre la potestad sancionadora penal y la potestad sancionadora administrativa. Dice la Corte que con la potestad administrativa sancionadora se busca garantizar la organización y el funcionamiento de las diferentes actividades sociales; que con la potestad punitiva penal se busca cumplir una función preventiva, que protege el orden social colectivo y persigue esencialmente un fin retributivo abstracto, expiatorio, eventualmente correctivo o resocializador, en la persona del delincuente.

En conclusión, la Corte Constitucional es reiterativa en indicar que los principios y garantías del debido proceso penal aplican en el derecho administrativo sancionatorio pero con matizaciones y atenuaciones o graduaciones, pero indica igualmente que hay un núcleo esencial de principios y garantías que conforman el debido proceso y que deben permanecer a salvo, como son el derecho de defensa, el principio de contradicción y la presunción de inocencia.

Ahora, en cuanto a la respuesta al interrogante ¿cuál es la razón para que en materia administrativa los principios y garantías del debido proceso penal se maten o atenúen? La respuesta se presenta en el sentido que ambos derechos son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, es decir el *ius puniendi*, pero el alcance no es el mismo, pues la Corte admite que estos principios y garantías del derecho penal se apliquen con atenuaciones y matices o graduaciones en el derecho administrativo sancionatorio, arguyendo que la no aplicabilidad en forma total de las garantías del derecho penal al campo administrativo obedece a que la naturaleza del derecho penal es proteger el orden social en abstracto, y con su ejercicio se persigue fines retributivos, preventivos y resocializadores; en cambio, la naturaleza del derecho administrativo sancionador se orienta a la propia protección de su organización y funcionamiento.

## INTERPRETACIÓN DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ACERCA DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO PENAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

El propósito del presente acápite es identificar las atenuaciones o matices a los principios y garantías del debido proceso penal, al aplicarlos al derecho administrativo sancionatorio tributario a partir de la jurisprudencia de la Corte Constitucional.

En la sentencia C-690 de 1996 dice la Corte, que en materia tributaria no aplica la responsabilidad sin culpa, pero, una vez que se ha probado por parte de la administración tributaria que la persona fácticamente no ha presentado su declaración fiscal, resulta admisible que la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente, con lo cual se establece para este caso una presunción de culpa, caso en el cual se invierte la carga de la prueba, quedando esta en cabeza del contribuyente a quien le toca aportar las pruebas que demuestren que su actuar no ha sido culpable como los son: la fuerza mayor o el caso fortuito, el hecho de un tercero, o cualquier otro eximente de responsabilidad.

Dice la Corte, que el principio de culpabilidad quedaría anulado en este caso, 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. Argumenta la Corte que no hay violación al debido proceso toda vez que ha de darse la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, para lo cual debe ser oído en el proceso y darle la oportunidad de presentar elementos de prueba que demuestren que su conducta no ha sido culpable. Estos argumentos presentados en la sentencia C-690 de 1996 son reiterados en la sentencia C-595 de 2010.

En la sentencia C-160 de 1998 dice la Corte que los principios y garantías propios del derecho penal, con ciertos matices, pueden ser aplicados en el campo de las sanciones administrativas y, concretamente, a las infracciones tributarias. En esta sentencia la Corte ratifica la línea fijada en la sentencia C-690 de 1996.

En la sentencia C-054 de 1999 la Corte ratifica los argumentos de la presunción de culpabilidad presentados en la sentencia C-690 de 1996, en cuanto a la presunción de culpabilidad en el caso de omitir el deber de presentar la declaración teniendo la administración tributaria pruebas de ese hecho, e indica que en el caso de declarar con inexactitudes, y que la administración tributaria tenga prueba de esas inexactitudes, se puede presumir la culpa. En la sentencia C-054 de 1999 la Corte ratifica los argumentos de la sentencia C-690 de 1996.

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte, entre otros temas, estudia el caso de la posibilidad de imponer sanciones administrativas fundamentadas en la responsabilidad objetiva; en esta sentencia se va a referir la Corte a temas como el derecho de defensa, la actividad probatoria, la carga de la prueba y la presunción de culpabilidad en el derecho administrativo especial

tributario sancionatorio. En esta sentencia, la Corte se refiere a que hay áreas del derecho donde se ha permitido la responsabilidad objetiva, argumenta la Corte, que en el régimen cambiario se ha admitido la responsabilidad objetiva, siendo ésta una excepción que ha hecho la Corte a la aplicación de la responsabilidad subjetiva, para lo cual cita los argumentos con los cuales en la sentencia C-599 de 1992 se admitió la responsabilidad objetiva en el régimen cambiario.

En la sentencia C-506 de 2002, la Corte ratifica la línea fijada en la sentencia C-690 de 1996 y la C-054 de 1999. En esta sentencia la Corte reitera la jurisprudencia acerca de que en materia de aplicación de sanciones, en el área del derecho tributario, puede presumirse la culpa, ante ciertos hechos previamente probados. Dice la Corte que una vez que está probada la inexactitud o extemporaneidad de las declaraciones tributarias, o su falta absoluta de presentación, se puede presumir la culpa; la sola demostración de esas circunstancias constituye fundamento probatorio sólido para proceder a aplicar la sanción, sin que ello se considere una admisión de la responsabilidad objetiva en esta área del derecho, porque en estos casos, el procedimiento de aplicación de la sanción ha de darse la oportunidad de ejercer el derecho de defensa y aportar pruebas, dando la oportunidad al sancionado de demostrar los eximentes de culpabilidad como lo son: la fuerza mayor o el caso fortuito, la acción de un tercero, o cualquier otra circunstancia eximente de responsabilidad que permita descartar la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios, de tal forma que demostrada una de tales eximentes la Administración debe excluir la aplicación de la correspondiente sanción.

Es así como se ha tolerado la disminución de la actividad probatoria de la Administración encaminada a probar la culpa del sancionado invirtiendo la carga de la prueba, pues es el administrado quien debe demostrar que ha actuado sin culpa. Dice la Corte que una vez se ha probado que hay inexactitud, extemporaneidad o la no presentación de las declaraciones tributarias, la imposición de las sanciones administrativas por esos hechos no desconoce la presunción de inocencia. Los anteriores argumentos son ratificados en la sentencia C-595 de 2010.

Luego, la sentencia C-616 de 2002 ratifica la línea fijada en la sentencia C-690 de 1996, confirmando la presunción de culpa y la inversión la carga de la prueba, demostrando que en el ámbito tributario, en atención a la naturaleza y a la gravedad de la sanción que se analiza en cada caso, y a las condiciones para su imposición, se admiten diferentes grados de garantía del derecho al debido proceso en lo que respecta a las condiciones de impu-

tación, es decir, que en esta área del derecho el debido proceso es un concepto matizado o graduado. En la sentencia 616 de 2002 la Corte ratifica la presunción de culpa y la inversión la carga de la prueba en materia tributaria ratificando la línea fijada en la sentencia C-690 de 1996.

En la sentencia C-010 de 2003 la Corte cita argumentos de las sentencias C-690 de 1996, C-506 de 2002 y C-616 de 2002 en relación a la presunción de culpa y la inversión de la carga de la prueba.

En la sentencia C-099/03 se da a lo resuelto en la sentencia C-010 de 2003.

En la sentencia C-595 de 2010 la Corte Constitucional retoma los argumentos de las sentencias C-690 de 1996, C-054 de 1999, C-506 de 2002 y C-616 de 2002 con relación a la presunción de culpa y la inversión de la carga de la prueba.

Como se puede apreciar, la posición de presumir que el administrado es culpable por la comisión de la infracción y la correspondiente inversión de la carga de la prueba es un argumento que ha sido utilizado en las sentencias C-690 de 1996, C-054 de 1999, C-506 de 2002, C-616 de 2002 y C-595 de 2010.

A continuación se presenta la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional con respecto a la matización o atenuación de los principios y garantías del derecho penal de la presunción de inocencia y la carga de la prueba, al aplicarlos en el derecho tributario sancionador.

## LÍNEA JURISPRUDENCIAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL ACERCA DE LA INTERPRETACIÓN DE LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO PENAL EN EL DERECHO TRIBUTARIO

La utilidad de una línea jurisprudencial reside en la ubicación del lugar donde se presenta el balance constitucional o la sombra decisional, dentro de las dos posibilidades que da la respuesta a una pregunta que sólo tiene como posibilidad de respuesta el sí o el no, a través del análisis estructural de varias sentencias que se relacionan entre sí. La metodología utilizada para realizar la línea jurisprudencial es la propuesta por el profesor Diego López Medina en su libro *El Derecho de los jueces: Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial*. En este caso la pregunta es: ¿Aplican los principios y garantías del debido proceso penal de la presunción de inocencia y



la carga de la prueba de forma absoluta en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio? y las posibilidades de respuesta son sí o no.

A continuación se presenta, en forma gráfica, la línea jurisprudencial de la Corte Constitucional, referente a la matización o atenuación de los principios y garantías del debido proceso penal al aplicarlos en el derecho tributario sancionatorio.

**Cuadro 1.1 Línea jurisprudencial de la Corte Constitucional acerca de las garantías constitucionales de la presunción de inocencia y la carga de la prueba en materia tributaria**

¿Aplican los principios y garantías del debido proceso penal de la presunción de inocencia y la carga de la prueba de forma absoluta en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio?		
	(+) Sí	(-) No
Los principios y garantías del debido proceso penal de la presunción de inocencia y la carga de la prueba aplican de forma absoluta en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio		C-690/96 C-160/98 C-054/99 C-506/02 C-616/02 C-010/03 C-099/03 C-595/10
		Los principios y garantías del debido proceso penal de la presunción de inocencia y la carga de la prueba no aplican de forma absoluta en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio

Fuente: elaborado por el autor.

Se entiende, en términos de López Medina (2006: 142-147), por balance constitucional una doctrina jurisprudencial vigente más o menos definida, o en otras palabras, el subsegmento (más o menos amplio) en el cual se espera que se ubique el siguiente fallo de un caso análogo dentro de una línea de precedentes. Como se puede apreciar, la línea jurisprudencial objeto de este trabajo corresponde a la definición anterior. Por lo que se concluye que es una línea jurisprudencial con balance.

En la anterior línea jurisprudencial se puede apreciar cómo la Corte Constitucional se ha referido a las garantías y principios del debido proceso de la presunción de inocencia y la carga de la prueba en materia sancionatoria administrativa tributaria indicando que se matizan o atenúan. Las sentencias importantes en esta línea son la sentencia C-690 de 1996 y la

sentencia C-054 de 1999, porque en ellas se tratan los casos y se presentan los argumentos, con los cuales se matizan.

Es importante resaltar en esta parte del escrito que la Corte, al examinar el derecho comparado, ha consultado al tratadista español Alejandro Nieto (1994: 385) quien ha encontrado contradicciones en la aplicabilidad de la culpabilidad con respecto a la presunción de inocencia, cuando los hechos imputados son negativos, y presenta como ejemplo el caso de carecer de licencia de conducción al momento de constituir una infracción; dice el mencionado tratadista que el problema se presenta porque de acuerdo con las reglas del proceso son de prueba imposible para el que los alega, en este sentido el profesor Nieto introduce la idea del proceso de destrucción de la presunción de inocencia, el cual es siempre posible toda vez que es una presunción *iuris tantum*, pero que tendría como carga mínima cuatro aspectos: 1) suponer la prueba de los hechos constitutivos, 2) y de los elementos integrantes del tipo, 3) no puede realizarse por simples indicios y conjeturas, y 4) ha de estar suficientemente razonada. Este argumento de Nieto es un antecedente a la posición de la Corte de permitir que se presuma la culpa, bajo la condición de tener pruebas que permitan destruir la presunción de inocencia antes del pronunciamiento del juez.

La consecuencia de la sentencia C-690 de 1996 y de la Ssentencia C-054 de 1999 es que en los casos de omitir el deber de declarar teniendo el deber, hacerlo extemporáneamente o con inexactitudes, se admite la presunción de culpa y la inversión de la carga de la prueba, condicionada a que la administración tributaria posea pruebas serias de esos hechos.

Lo anterior implica que la garantía constitucional de la presunción de inocencia y de la carga de la prueba quedan matizadas o atenuadas al presumirse la culpa e invertirse la carga de la prueba, la cual en condiciones normales le corresponde al Estado; por lo tanto, cuando el Estado pretende sancionar debe aportar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia, pero como se presume la culpa será el sancionado quien tiene la carga de probar su inocencia, y que aunque la Corte dice que no hay una negación de la presunción de inocencia esto es solamente un decir, porque si se presume la culpa la consecuencia es que la presunción de inocencia queda negada.

Dice la Corte que en los casos de presunción de culpa debe dársele a la persona la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, siendo oída en el proceso y dándole la oportunidad de aportar pruebas que desvirtúen la presunción de culpa. De esta forma se evita que se caiga en un régimen de responsabilidad objetiva, pues al darse la oportunidad de aportar pruebas

que desvirtúen la presunción de culpa se está discutiendo el tercer elemento constitutivo de la conducta sancionable, es decir, la culpa, por lo que no se estaría ante un régimen de responsabilidad objetiva, pero cuando la persona no tiene la prueba y ésta se convierte en una prueba imposible de obtener para aportarla al proceso no va a poder desvirtuar la presunción de culpa.

## POSICIÓN DEL CONSEJO DE ESTADO ACERCA DE LA APLICABILIDAD DE LOS PRINCIPIOS Y GARANTÍAS DEL DERECHO PENAL EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO

En cuanto a la aplicabilidad de los principios y garantías del derecho penal en el derecho administrativo sancionatorio, la posición del Consejo de Estado se presenta a partir de los estudios de Eduardo Laverde Toscano y los trabajos de Clara L. Rojas González, Paul Cahn Speyer Wells y Juan Carlos Rozo Romero.

Durante el periodo estudiado por Eduardo Laverde Toscano (Laverde Toscano, 1999) entre octubre 5 de 1976 y junio 26 de 1987 referente a la aplicación de los principios del derecho penal en el derecho administrativo sancionatorio y la posibilidad de exonerarse en materia tributaria invocando ausencia de dolo o culpa, se observa primero cómo el Consejo de Estado acepta que las normas punitivas o sancionatorias deben interpretarse aplicando los principios del derecho penal, para luego cambiar de posición al decir en cuanto a la culpa, que ésta no se analiza en materia de faltas administrativas, dando aplicación a la tesis de la responsabilidad objetiva tratándose de infracciones contravencionales, y sólo se acepta como eximente de responsabilidad en el derecho administrativo la fuerza mayor o el caso fortuito.

Durante el periodo estudiado entre octubre 5 de 1976 y abril 24 de 1998 en los trabajos de Clara L. Rojas González (1999), Paul Cahn Speyer Wells (1999) y Juan Carlos Rozo Romero y Paul Cahn Speyer Wells (1999) referente a si las normas punitivas deben interpretarse aplicando los principios del derecho penal, y la posibilidad de exonerarse en materia tributaria invocando ausencia de dolo o culpa, en el periodo objeto del estudio, el Consejo de Estado pasa de aceptar que las normas punitivas o sancionatorias debían interpretarse aplicando los principios del derecho penal para luego decir que no puede calificarse como contravención penal una infracción a normas propias del derecho financiero o del derecho fiscal, para terminar

aceptando la posibilidad de exonerarse de las sanciones tributarias invocando ausencia de dolo o culpa.

En el periodo comprendido entre febrero 28 de 1992 y junio 8 de 2011 de la jurisprudencia del Consejo de Estado, se pueden sacar las siguientes conclusiones de las sentencias rastreadas:

El Consejo de Estado (sentencia de febrero 28 de 1992. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente N.º 3622) acoge la posición de la Corte expresada en la sentencia C-599 de 1992, en la cual el máximo tribunal constitucional establece que la responsabilidad objetiva es de aplicación excepcional en el ordenamiento jurídico colombiano y acepta en materia cambiaria la aplicación de esta responsabilidad siendo ésta una excepción que ha aceptado la Corte al régimen de responsabilidad subjetiva, siendo uno de los argumentos, el que los principios del derecho penal no aplican en el derecho administrativo; en el mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado (sentencia de junio 1 de 2000. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Radicado: 5883) al afirmar que en materia aduanera no aplican los principios del derecho penal, y que en esta área del derecho aplica la responsabilidad objetiva.

Consejo de Estado, sentencia del 28 de noviembre de 1997. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente N.º 8497, en esta sentencia se pronuncia reafirmando la exclusión en el derecho sancionatorio administrativo de la normatividad penal.

Consejo de Estado, sentencia del 13 de marzo 1998. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente N.º 857, en relación con la aplicación de los principios y normas del derecho penal en el derecho sancionatorio administrativo, reiterará el Consejo de Estado que los principios y normas del derecho penal no tienen vigencia en el derecho penal administrativo.

La posición del Consejo de Estado (sentencia de julio 9 de 1998. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Radicado: 4877), en cuanto a la aplicación de los principios y normas del derecho penal en el derecho sancionatorio administrativo, es en el sentido de reafirmar que los principios y normas del derecho penal no tienen vigencia en el derecho penal administrativo.

Consejo de Estado, sentencia de junio 8 de 2011. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Tercera. Subsección C. Radicado: 17858, se pronuncia en sentido contrario a la posición que venía sosteniendo, argumentando que el constituyente colombiano hizo extensivas las garantías del debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, e

indica que las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias.

Dice el Consejo de Estado que la sanción debe ser consecuencia de una conducta ilegal y culposa, que se ha de garantizar en forma efectiva el derecho de defensa y el derecho a controvertir las pruebas por parte del sancionado. Se admiten como causales de exoneración la fuerza mayor, la culpa exclusiva de la víctima o el hecho de tercero exclusivo y determinante, e igualmente se refiere a la antijuricidad del daño. Como se puede apreciar, el Consejo de Estado cambia la posición que traía de no aceptar en el derecho administrativo sancionatorio el elemento subjetivo del dolo y la culpa, y pasa a aceptarlo diciendo que la sanción debe ser consecuencia de una actuación culposa.

En cuanto a la aplicabilidad de los principios y garantías del derecho penal en el derecho tributario las conclusiones que se sustraen de la jurisprudencia del Consejo de Estado son las siguientes:

Como se puede apreciar en los trabajos y sentencias referenciadas del Consejo de Estado, su posición con relación a la aplicación de las garantías y principios del derecho penal en el derecho administrativo especial tributario sancionatorio no ha sido constante, primero era de la posición que en el derecho tributario no tienen aplicación las garantías del derecho penal, incluidos los elementos subjetivos de dolo y la culpa.

Luego, en un caso relacionado con la sanción referente a los libros de contabilidad contenida en el Estatuto Tributario, interpreta que esta sanción se aplica sujeta al principio de la responsabilidad subjetiva; es decir, de la culpabilidad. En otra sentencia el Consejo de Estado se refiere en el mismo sentido a la sanción establecida en el Estatuto Tributario para los revisores fiscales, indicando que estos profesionales no pueden ser penalizados si no actúan de manera culpable.

Posteriormente, el Consejo de Estado, apoyándose en los argumentos de la sentencia C-160 de 1998 de la Corte Constitucional, se refiere a que la sanción relacionada con la información que los contribuyentes de conformidad con el artículo 631 del Estatuto Tributario están obligados a notificar, sólo es aplicable si existe daño para la administración o un tercero. Se refiere a la carga de la prueba, indicando que la carga de la prueba en general la tiene la administración, pero cuando hay mala fe por parte del administrado, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe y que el error suministrado no generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero.

## CONCLUSIONES

El Constituyente de 1991 hace extensivo el derecho al debido proceso tanto a las actuaciones judiciales como administrativas con el propósito de garantizar la correcta producción de los actos administrativos; por lo que el alcance de la facultad de la que dispone el legislador para establecer situaciones sancionables, en el ámbito del derecho administrativo sancionatorio, incluido el derecho tributario, está limitado por las garantías del debido proceso establecido en el artículo 29 de la Constitución. Interpreta la Corte Constitucional que el debido proceso no tiene el mismo alcance en todas las áreas del derecho, que cuando se trata de principios y garantías, los principios y garantías del debido proceso penal se aplican en el derecho administrativo sancionatorio pero con atenuaciones y matices.

Las atenuaciones o matices a los principios y garantías del derecho penal, al aplicarlos en el derecho administrativo sancionatorio, las plantea la Corte Constitucional desde sus primeros pronunciamientos en el año 1992, y se apoya en los argumentos de los tratadistas españoles Eduardo García de Enterría y Tomas Ramón Fernández, para darle fuerza doctrinal al concepto de que los principios y garantías del derecho penal aplican con atenuaciones y matices en el derecho administrativo sancionador, argumentando que 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 las garantías del derecho penal, quedando a salvo su núcleo esencial, que en el caso del derecho tributario, va a estar conformado por el derecho de defensa. Siempre ha de darse en el proceso tributario la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, y el derecho a aportar pruebas al proceso.

Ahora, los principios y garantías que se han identificado, y que se presentan en el derecho penal y que al aplicarlos al derecho administrativo especial tributario se matizan o atenúan, son la presunción de inocencia constitucional y la carga de la prueba.

Con respecto a la presunción de inocencia constitucional esta se desvirtúa por parte del juez en un fallo ejecutoriado, es decir, es el juez quien desvirtúa la presunción de inocencia al valorar las pruebas y decidir que efectivamente es culpable; no obstante, la presunción de inocencia va a prevalecer hasta que la sentencia quede ejecutoriada. Por lo tanto, la carga de la prueba la tiene la administración tributaria quien deberá aportar las pruebas que desvirtúen la presunción de inocencia. La presunción de inocencia

constitucional así descrita se ha atenuado o matizado con la presunción de culpa; esta matización se presenta en los casos del incumplimiento del deber constitucional de declarar, declarar extemporáneamente y hacerlo con inexactitudes; en estos casos la presunción de culpa está condicionada a la existencia de pruebas por parte de la administración tributaria, es decir, para presumir la culpa se deben tener pruebas serias del incumplimiento del deber constitucional de declarar, de haber declarado extemporáneamente, y haberlo hecho con inexactitudes. Es así como la presunción de inocencia constitucional queda negada al aceptarse la presunción de culpa en esta área del derecho, pues es obvio que si se presume la culpa es porque la presunción de inocencia ha quedado negada.

En un Estado Social de Derecho, cuando se trata de establecer la responsabilidad de las personas con fines sancionatorios la carga de la prueba la tiene el Estado, una atenuación o matización que se refiere a la carga de la prueba así concebida se da cuando la Corte Constitucional interpreta que en materia administrativa se puede aminorar la carga probatoria del Estado y aumentar la de la persona que se encuentra en el proceso sancionatorio, indicando que a partir de ciertas circunstancias, debidamente probadas en materia tributaria, puede presumirse la culpa del contribuyente, cuya consecuencia es la inversión de la carga de la prueba, ya que es el administrador el que tiene la carga de probar que no ha obrado con culpa, es decir, de demostrar su inocencia, lo que implica que la presunción de inocencia queda negada pues le corresponde al contribuyente presentar los eximentes de responsabilidad: la fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de un tercero o cualquier otro eximente de responsabilidad que permita descartar la culpa en el cumplimiento de los deberes tributarios.

Afirma la Corte Constitucional que por esto no se está ante una responsabilidad objetiva, pues al sancionado se le ha de dar la oportunidad de ejercer el derecho de defensa y aportar las pruebas que desvirtúen la presunción de culpabilidad. Pero si estas pruebas se convierten en pruebas imposibles de conseguir para ser aportadas al proceso, aun siendo inocente, será sancionado, pues no podrá desvirtuar la presunción de culpa, así tenga oportunidad de aportar pruebas.

Por lo tanto, para que se pueda establecer la presunción de culpa e invertir la carga de la prueba en materia tributaria se requiere partir de hechos debidamente probados, pruebas que se constituyen en una evidencia grave de la culpabilidad del administrado en el cumplimiento de sus deberes tributarios.

Es así que la jurisprudencia de la Corte Constitucional es reiterativa en indicar que en materia tributaria el establecimiento de la presunción de culpabilidad y la inversión de la carga de la prueba no comprometen el debido proceso y, particularmente, el principio de presunción de inocencia, en la medida que al sancionado se le dé la oportunidad de ejercer el derecho de la defensa y presentar pruebas que desvirtúen la presunción de culpabilidad, lo que implica que aunque no se llega a un régimen de responsabilidad objetiva, pues se le da la oportunidad de aportar pruebas que desvirtúen la culpa, puede ocurrir que esa prueba se constituya en una prueba imposible de conseguir, caso en el cual, así tenga la oportunidad de presentar las pruebas, no podrá hacerlo y no podrá desvirtuar la presunción de culpa. Además, no es cierto que al presumirse la culpa no se afecte la presunción de inocencia, pues al presumirse la culpa se niega la presunción de inocencia.

En cuanto al debido proceso se tiene que en materia tributaria va a estar conformado por un núcleo duro, conformado por el ejercicio del derecho de defensa y el derecho a aportar pruebas en el proceso. Por lo tanto, se presenta violación al debido proceso en materia tributaria si no se da la oportunidad al sancionado para que ejerza el derecho a la defensa y la oportunidad para aportar pruebas que desvirtúen la presunción de culpa.

Por último, hay que indicar que el Consejo de Estado, aunque no tiene una línea definida sobre estos asuntos, pues se mostró que su posición ha sido variable a través del tiempo, se observa como la jurisprudencia más reciente de esta corporación y está en armonía con la de la Corte Constitucional de aceptar que se puede presumir la culpa e invertir la carga de la prueba en el sentido establecido por la Corte Constitucional.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Chinchilla, T. E. (2000). “El debido proceso administrativo”. *Revista Letras Jurídicas*. Medellín: Editorial Empresas Públicas de Medellín, Secretaría General. Vol. 5. Núm. 1.

Fernández, T. R. (1991). *Derecho Administrativo I. Parte General*. Madrid: Marcial Pons. Ediciones Jurídicas S.A.

García de Enterría, E. (1991). *Curso de Derecho Administrativo II*. Madrid: Editorial Civitas.

García de Enterría, E. y T. R. Fernández (1986). *Curso de Derecho Administrativo I*. Madrid: Editorial Civitas.



——— (1993). *Curso de Derecho Administrativo II*. Madrid: Editorial Civitas.

Laverde Toscano, E. (1999). “El Nuevo Derecho y la Responsabilidad Objetiva en el Régimen Penal, Económico y Administrativo”. *Revista de la Academia Colombiana de Jurisprudencia*. Santa Fe de Bogotá: Academia Colombiana de Jurisprudencia Editor. Núm. 315.

López Medina, D. E. (2006). *El Derecho de los jueces: Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría del derecho judicial*. Santafé de Bogotá: Ediciones Uniandes y Legis Editores.

Nieto, A. (1994). *Derecho Administrativo sancionador*. Madrid: Editorial Tecnos.

Rojas González, C. L. (1999). “Derecho sancionatorio tributario Parte B”. En: *Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Rozo Romero, J. C. y P. C. Speyer Wells (1999). “Derecho sancionatorio tributario Parte A – I”. En: *Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Speyer Wells, P. C. (1999). “Derecho sancionatorio tributario Parte A – II”. En: *Derecho Tributario*. Santa Fe de Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Secretaría General del Senado. República de Colombia (1991). Constitución Política de Colombia. Artículo 29. Disponible en: [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion\\_politica\\_1991\\_pr006.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/cp/constitucion_politica_1991_pr006.html).

## Jurisprudencia

### Consejo de Estado

CE, 1992, Sección Cuarta, Expediente: 3622.

CE, 1997, Sección Cuarta, Expediente: 8497.

CE, 1998, Sección Cuarta, Expediente: 857.

CE, 1998, Sección Primera, Número: 4877.

CE, 2000, Sección Primera, Santa, Radicación Número: 5883.

CE, 2011, Sección Tercera, Subsección C, Radicación: 17858.

Corte Constitucional

CCConst, T-011/1992.  
CCConst, T-442/1992.  
CCConst, T-474/1992.  
CCConst, T-490/1992.  
CCConst, T-582/1992.  
CCConst, C-599/1992.  
CCConst, T-145/1993.  
CCConst, C-214/1994.  
CCConst, C-690/1996.  
CCConst, C-160/1998.  
CCConst, C-054/1999.  
CCConst, C-506/2002.  
CCConst, C-616/2002.  
CCConst, C-010/2003.  
CCConst, C-099/2003.  
CCConst, C-595/2010.