

La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada crítica¹

The tax sanctioning power. A critical comparative perspective

A potestade sancionat6ria tribut6ria. Uma perspectiva comparada cr6tica

MIGUEL 6NGEL S6NCHEZ HUETE²

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Aut6noma de Barcelona. Espa6a*

Para citar este art6culo / To reference this article

Miguel 6ngel S6nchez Huete. *La potestad sancionadora tributaria. Una perspectiva comparada cr6tica*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 81. Enero de 2020. At. 249.

Recibido: 29 de julio de 2019

Aprobado: 16 de octubre de 2019

P6gina inicial: 249

P6gina final: 280

Resumen

El objeto del presente art6culo es poner de relieve algunas de las disfunciones que se originan en el 6mbito de la potestad sancionadora tributaria, tanto en la delimitaci6n de la infracci6n, en el dise6o de las sanciones, como en el procedimiento administrativo de imposici6n. Todo ello desde una perspectiva comparada

1 El presente art6culo se enmarca en el proyecto de investigaci6n "Tecnolog6a y fiscalidad en el siglo XXI" - DER2016-80323-P- dirigido por el Dr. Lu6s Manuel Alonso Gonz6lez es fruto de la estancia de investigaci6n llevada a cabo en la Universidad de EAFIT de Medell6n bajo los auspicios del profesor Iv6n Dar6o Arango que tuvo lugar entre mayo y junio de 2019. Por ello, quiero expresar el agradecimiento al Dr. Lu6s Alonso por su constante apoyo y confianza, as6 como al profesor Iv6n Dar6o por su amabilidad y por facilitarme una extensa agenda que me permiti6 contrastar diversos puntos de vista. Agradecimiento que hago extensivo tanto al Dr. Leonardo S6nchez como a todo el profesorado de la Facultad y de toda la Universidad por su trato exquisito y acogedor.

2 Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Aut6noma de Barcelona, que durante m6s de quince a6os se ha de dedicado al ejercicio profesional de la abogac6a. Es Licenciado en Derecho por la Universitat de Barcelona y Doctor en Derecho por la Universitat Internacional de Catalunya. Dentro de sus l6neas principales de investigaci6n, publicaci6n, destacan las infracciones y sanciones tributarias, el uso de sociedades como instrumento de elusi6n y evasi6n.

entre el ordenamiento colombiano y el español que propende a formular interrogantes compartidos de manera crítica.

Palabras clave: Infracción, sanción, procedimiento sancionador, potestad sancionadora.

Abstract

The purpose of this article is to analyze some problems of tax sanctions imposed by the Administration. We will study the delimitation of the infringement, the design of the sanctions and the administrative procedure of imposition. For this purpose, we will adopt a perspective of comparative analysis between the Colombian and Spanish legal systems.

Keywords: Infringement, sanction, sanctioning procedure, sanctioning power.

Resumo

O objetivo do presente artigo é realçar o facto que algumas das disfunções que originam no âmbito da potestade sancionatória tributária, tanto na delimitação da infração, no desenho das sanções, quanto no procedimento administrativo de imposição. Todo isto desde uma perspectiva comparada entre o ordenamento colombiano e o espanhol que tende a formular interrogantes compartilhados de maneira crítica.

Palavras-chave: Infração, sanção, procedimento sancionatório, potestade sancionatória.

Sumario

Introducción. 1. La potestad sancionadora tributaria, una cuestión de principios. 2. La infracción tributaria no es un mero incumplimiento. 3. La sanción como mal, no como deuda tributaria. 4. El procedimiento sancionador y la difícil vigencia de la presunción de inocencia. 5. Reflexiones finales; Bibliografía.

Introducción

El poder sancionador es la manifestación más relevante de la autoridad del Estado, en la medida que supone la imposición de males jurídicos contra los ataques más lesivos a los intereses colectivos. La Administración tributaria cuando aplica sanciones está esgrimiendo una potestad punitiva, de ahí que ha de ser apli-

cada desde una perspectiva acorde a tales medidas. En la lógica histórica de la separación de poderes la potestad sancionadora correspondería al poder judicial si bien, atendiendo a la evolución y la organización de los poderes públicos, ha devenido una necesidad que la Administración también intervenga. En la actualidad, la potestad sancionadora en manos de la Administración ya no aparece como anómala, sino como algo en cierta manera insuprimible y justificable para dotar de eficacia su actuación masiva. Ahora bien, tal necesidad, o conveniencia, no puede suponer un menoscabo en el reconocimiento de menores derechos y garantías de la ciudadanía³.

Con tales premisas, nuestra finalidad es poner de relieve y analizar algunas de las disfunciones que se originan en el ámbito sancionador tributario y que se observan, tanto en la delimitación y prueba de la infracción, en el diseño de las sanciones, como de su procedimiento de imposición. Todo ello desde una perspectiva comparada entre el ordenamiento colombiano y el español. Es esta una perspectiva que propende a aunar problemáticas y que desea, más que soluciones unitarias y armonizadoras, formular interrogantes sobre aspectos comunes para que, de manera más compartida, se busquen opciones coherentes y racionales necesarias para contextos de interrelación, en donde la seguridad y la justicia ha de prevalecer.

En la actualidad, la necesidad de los estudios de Derecho comparado se justifica no solamente por exigencias dogmáticas, tendentes a crear un corpus jurídico técnicamente más preciso, sino por demandas pragmáticas, propias de sociedades dinámicas y globalizadas en donde la seguridad de las transacciones y la previsibilidad de las respuestas resulta capital.

Sobre tales presupuestos el objeto de estudio se estructura en diversos apartados.

El primero, pondrá de relieve la singularidad que supone que la Administración aplique una medida restrictiva de derechos, un mal, al que se denomina sanción. Para ello se analizará brevemente el estado de la cuestión con relación al trasvase de los principios penales a este ámbito.

3 En la misma línea el Tribunal Constitucional español (en adelante TC) ha señalado: "No cabe duda que en un sistema en que existiera de manera estricta, sin fisuras la división de poderes del Estado, la potestad sancionadora del Estado debería constituir un monopolio judicial y no podría estar nunca en manos de la Administración, pero un sistema semejante no ha funcionado nunca históricamente, y es lícito dudar de que fuera incluso viable". (STC 77/83, 3 de octubre). Ver más extensamente, y de utilidad para los planteamientos de todo este artículo, Miguel Ángel Sánchez Huete. Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista. Pág. 86. Ed. Marcial Pons. (2007).

El segundo, pretende reafirmar que la infracción tributaria no es un mero incumplimiento. A este respecto se consideran los aspectos intrínsecos y diferenciales que suponen, la existencia de una lesión a un bien jurídico, y la necesidad de acreditar la culpa concurrente.

El tercero, reafirma que la sanción es un mal, no es una mera deuda tributaria. La lógica de la sanción, aunque supone normalmente un pago, no es la de la deuda tributaria. En tal contexto cobran especial importancia determinadas medidas que, sin ser denominadas sanciones, se aproximan peligrosamente a la idea de disuasión-prevención propia de la sanción

En el cuarto, se pone de relieve el principio esencial del procedimiento sancionador: la presunción de inocencia. La existencia de un procedimiento punitivo demanda la concurrencia de especiales cautelas o garantías, de manera singularizada, la carga de la Administración de probar la culpa concurrente.

Finalizaremos la exposición con unas reflexiones a fin de explicitar la importancia que supone adoptar una perspectiva punitiva y garantista del fenómeno tributario sancionador.

La metodología empleada es la propia del ámbito jurídico utilizando de manera relevante la interpretación normativa efectuada por los tribunales constitucionales de los respectivos países, del Tribunal Constitucional español (en adelante TC) y de la Corte Constitucional colombiana (en adelante CC). También resulta muy presente las opiniones de la doctrina poniendo de releve los planteamientos globales sobre el fenómeno punitivo tributario y las discrepancias que originan con algunas de las resoluciones de los tribunales. En los análisis de la normativa punitiva aplicada convergen normas constitucionales, tributarias y referentes penales que conforman un amplio abanico de referentes a tener en consideración.

1. La potestad sancionadora tributaria, una cuestión de principios

Existe una postura mayoritaria, tanto en el contexto colombiano como español, que afirma que la potestad sancionadora de la Administración y la potestad penal de los Jueces y Tribunales forman parte de un *ius puniendi* único y genérico del Estado. Se parte, pues, de la unidad de la potestad sancionadora del Estado, la cual posee dos manifestaciones: la penal y la administrativa.

En el ordenamiento español tal postura ha sido reconocida por la Jurisprudencia, incluso antes de la Constitución de 1978. Así, la doctrina del Tribunal Supremo (en adelante STS), en Sentencias de 27 de junio de 1950, 19 de octubre de 1964 y

sobre todo de la década de los setenta, sirva de paradigma la de 2 y 25 de marzo de 1972 en donde se señala que “la ausencia de disposiciones normativas claras y expresas en el ámbito del Derecho Administrativo sancionador no puede entenderse como una habilitación “en blanco” a la Administración, para que esta colme el vacío de la manera que le parezca más oportuna, sino como una remisión tácita a los principios propios y característicos del Derecho Penal”. Dicha posición conlleva un trasvase matizado del régimen penal al administrativo sancionador, así la clásica STC 18/81, de 18 de junio afirma que “los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, [...] hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales”. Matices en la aplicación de principios que no pueden llegar a desconocer su contenido esencial, y este resulta un aspecto capital que, en ocasiones, el propio legislador pretende soslayar.

El régimen sancionador corresponde ser aplicado, únicamente, a conductas especialmente dañinas para los intereses de la comunidad que originan la lesión o puesta en peligro de bienes jurídicos. De ahí que se disciplinen con una normativa de naturaleza diversa a la tributaria, dadas las medidas represivas y preventivas a emplear.

La realización de una infracción tributaria da lugar a una serie de posiciones jurídicas diferenciadas en la que aparecen, de un lado, las potestades punitivas de la Administración y, de otro, los derechos-garantías del ciudadano-imputado. Tales posiciones de vinculación y atribución difieren de las relaciones jurídicas tributarias por su función y su finalidad claramente represiva. Lo cual lleva, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, que si la responsabilidad determinada por la Administración tiene un contenido punitivo son aplicables las garantías materiales y procesales que se deducen de los arts. 25.1 y 24.2, ambos de la Constitución Española (en adelante CE)⁴.

La potestad sancionadora se regula expresamente en el ordenamiento español en el Título IV de la Ley 58/2003, 15 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT). Al inicio de este apartado, en su primer artículo -art. 178 de la LGT-, se hace referencia a los principios de la potestad sancionadora. Principios, cuya concreción es efectuada por la doctrina del TS y del TC y que derivan directa o mediatamente de preceptos constitucionales. Indica Pérez Royo el tema de la

4 En este sentido SSTC 145/2004, de 13 de septiembre, FJ 3; 52/2004, de 13 de abril, FJ 3; 54/2003, de 24 de marzo, FJ 3; 9/2003, de 20 de enero, FJ 3 a); y 116/2002, de 20 de mayo, FJ 3º. Más extensamente en Miguel Ángel Sánchez Huete, *Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la LGT*, Crónica Tributaria, Nº 132, (2009).

naturaleza jurídica en este ámbito es una de las cuestiones resueltas⁵. Ahora bien, dicho precepto recoge una proposición que no deja de generar inquietud al afirmar que la potestad sancionadora se ejercerá de acuerdo con tales principios “con las especialidades establecidas en esta ley”. Y ante esto cabe preguntarse: ¿qué se nos quiere decir?; ¿existe una aplicación más específica de tales principios en este ámbito?; ¿qué los principios sancionadores comunes a todo el *ius puniendi* se aplicarán con nuevos matices legales?

Las sanciones tributarias se han considerado en el pasado como sanciones de autoprotección⁶, sanciones vinculadas a la idea de sujeción especial, que tiene por fundamento el estar relacionadas directamente con la organización y funcionamiento de la Administración. Dicha apreciación pasa por una visión histórica superada que configuraba a la sanción como instrumento auxiliar de los órganos de gestión tributaria con el fin de coadyuvar a la recaudación; las mismas no pretendían tutelar bienes jurídicos, sino la organización y los intereses de la Administración. En la actualidad, no puede mantenerse dicha concepción, ya que no es posible atribuir a la Administración intereses propios, distintos de los generales, pues la Administración Pública “sirve con objetividad a los intereses generales y actúa [...], con sometimiento pleno a la ley y al Derecho” (art. 103.1 C.E). En palabras de la STC 62/1983, de 11 de julio “los intereses comunes son aquellos cuya satisfacción es la forma de satisfacer el interés de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o, si se quiere, desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común”.

Por tanto, los declarados por el legislador como principios no pueden excepcionar o matizar a los verdaderos principios generales del ámbito sancionador derivados de normas constitucionales. De otra forma existe el riesgo de construir un estatuto jurídico específico –normalmente disminuido- para el imputado de una infracción tributaria⁷. La especialidad no puede ser excusa para estatutos diversos que pretenden colocar al imputado, por una infracción tributaria, en una situación de subordinación impropia de su condición de ciudadano. En este

5 Fernando Pérez Royo. Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Thomson. Pág. 327. Ed. Civitas. (2004).

6 Distinción clásica en, Eduardo García de Enterría. *El problema jurídico de las sanciones administrativas*. Revista Española de Derecho Administrativo. Julio de 1976. At. 399.

7 No hemos encontrado referencia a tales específicos principios sancionadores tributarios como categoría propia, ni en la jurisprudencia utilizada, ni en los autores, entre estos, cabe señalar la ausencia de mención en Fernando Pérez Royo. Los delitos y las infracciones en materia tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. . (1986), José Suay Rincón. Sanciones Administrativas. Editorial Publicaciones del Real Colegio de España. (1989). Alejandro Nieto. Derecho Administrativo Sancionador. Página citada. Tecnos.(1994).

sentido, no cabe olvidar que en el ámbito sancionador solo existen imputados, y no obligados tributarios; o sea, se trata de imponer sanciones no de cobrar deudas. Se ha de partir de la afirmación de que la potestad sancionadora de la Administración es *ius puniendi*, lo cual comporta la imposibilidad de desconocer o quebrar los principios esenciales comunes a todo el ordenamiento punitivo. Es así como la peculiaridad del Derecho sancionador administrativo respecto del Penal, y la especialidad del Derecho sancionador tributario respecto del administrativo general, tiene como límite en el reconocimiento de dichos principios cuyo contenido esencial no puede sacrificarse.

En consecuencia, la especialidad que enuncia el art. 178 de la LGT no le habilita para regulaciones que afecten al contenido esencial de los principios punitivos reconocidos y derivados de preceptos constitucionales⁸. Por consiguiente, se ha de considerar como un precepto superfluo, en la medida que reitera la aplicación de los principios consolidados -y constitucionalizados de manera directa o indirecta- que ya resultan de aplicación de forma pacífica, y peligroso, por introducir inseguridad respecto al número y extensión de los principios que cobija bajo su pretendida especialidad. En la actualidad, y sobre la base de la pretendida especialidad tributaria, existe la voluntad de instituir un régimen peculiar y la vigencia de unos principios propios que comportan una posición jurídica del imputado-obligado tributario diversa de la que correspondería, en general, a otros imputados-administrados. La mención a tal especialidad constituye una rémora en la concepción sancionadora pues cuestiona, nuevamente, la naturaleza de la sanción tributaria como singular respecto de la sanción administrativa.

La sanción administrativa y las garantías que la rodean se han desarrollado en Colombia, al igual que en el ámbito español, a partir de la doctrina jurisprudencial y para actuar ante sus lagunas⁹. En la Constitución colombiana no hay una referencia directa y expresa del poder sancionador de la Administración, derivándose de manera principal su existencia y garantías de lo que dispone su artículo 29 en relación con el debido proceso¹⁰. Restrepo Pineda nos habla de que

8 Ver a este respecto Miguel Ángel Martínez Lago. La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. Pág. 43. Tirant lo Blanch. (2008).

9 En este sentido en Colombia lo afirman Ramírez-Torrado, María Lourdes, Aníbal-Bendek, Hernando V et al. Sanción administrativa en Colombia. Pág. 107. Ed. Universitas. (2015). <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec>. (10 de julio de 2019). También Luis Felipe Noreña Ospina. *Imposición de sanciones tributarias. La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N.º. 75. Noviembre de 2016. At. 143.

10 También la Corte Constitucional ha dicho que “la potestad sancionatoria administrativa aparece fundamentada en los siguientes artículos de la Constitución Política de Colombia de 1991: 24, 45, 296, [...] lo cual constituye una clara manifestación del *ius puniendi* del Estado, así como sus diferencias con la potestad sancionadora penal, advirtiendo que la aplicación del ejercicio de la potestad sancionadora administrativa se encuentra subordinada a las reglas propias del debido proceso y a la exclusión de responsabilidad objetiva, como principios generales, los cuales, sin embargo, no tienen la misma intensidad, rigurosidad y

“[...] 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 solo 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”¹¹.

Ahora bien, a la hora de analizar dicha cuestión se ha de tener presente las divergencias existentes entre la doctrina emitida por el Consejo de Estado y la Corte Constitucional. Esta última ha elaborado, de forma más temprana, una doctrina que reconoce la sustancial identidad entre sanciones administrativas y penas jurisdiccionales que permite la aplicación del régimen de las unas a las otras. El tratarse de una potestad punitiva, y no de un poder administrativo más, se proyecta en el reconocimiento de una responsabilidad objetiva o subjetiva a la hora de atribuir la sanción; y, sobre la base de afirmación o no de la culpa y su prueba, se proyectan las garantías que singularizan tal potestad: presunción de inocencia, carga de la prueba, derecho de defensa...¹².

La Corte Constitucional ha precisado que con dicha garantía se busca “(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la Administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-796 de 2006, 2006)¹³. En esta línea ha indicado que el debido proceso es

nivel de exigencia que en el ámbito penal”. Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-089 de 2011. (M.P. Luís Ernesto Vargas Silva: Febrero 16 de 2011).

- 11 Continúa dicho autor recogiendo las afirmaciones en las que señala que el debido proceso es un concepto complejo compuesto por principios y garantías. Afirma que 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. (Carlos Mario Restrepo Pineda, *Los principios y garantías del debido proceso penal y su aplicación en materia tributaria*. Revista Ratio Juris N.º 20. Enero de 2015. At. 61. Ver también Frank William Parra, *Principio de lesividad en ámbito sancionatorio tributario colombiano*. Revista Principia Iuris N.º 20. Septiembre de 2013. At. 43.
- 12 Luis Felipe Noreña Ospina. *Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, N.º. 75. Noviembre de 2016. At. 143.
- 13 Mas extensamente sobre el debido proceso en Jorge Eliécer Cardona Jiménez. *Modelo hermenéutico del debido proceso en Colombia*. Revista Estudios de Derecho Universidad de Antioquia No. 153. Junio de 2012. At. 217.
1.1.1. <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/viewFile/14147/12507>. (10 de junio de 2019).

un derecho fundamental que tiene una aplicación concreta no solo en las actuaciones judiciales sino también en las administrativas. Así, la garantía fundamental del debido proceso se aplica a toda actuación administrativa desde la etapa de inicio del respectivo procedimiento hasta su terminación, y su contenido debe asegurarse a todos los sujetos¹⁴.

De esta manera ha considerado la potestad sancionadora del Estado un género, dentro del cual se pueden distinguir diversas especies como el derecho penal delictivo, el derecho contravencional, el derecho disciplinario, el derecho correccional y el derecho de punición por indignidad política o “impeachment”. “Estos se diferencian entre sí por las materias reguladas, la determinación de los sujetos o las sanciones consagradas respecto de las conductas sancionables” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C - 406 de 2004, 2004)¹⁵. De este modo, se concibe a la sanción como un signo de la autoridad represiva, que se acciona frente a cualquier tipo de perturbación que se ocasione, y se traduce en el poder para reprimir a los individuos, sin hacer la distinción entre relaciones de sujeción general o especial, por las infracciones al orden jurídico-administrativo¹⁶

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha sido abundante en relación con el derecho administrativo sancionador, aunque se ha limitado en casi todos los casos a hacer una remisión casi que textual y literal al proceso penal indicando, en materia de principios -legalidad, tipicidad, reserva de ley...- que no se debe guardar el mismo rigor y exigencia que en materia penal¹⁷. A este respecto se ha de considerar la Sentencia C-506 de 2002 donde se afirma que, en ciertas ramas o áreas del derecho, entre ellas el derecho administrativo especial tributario sancionatorio, el debido proceso establecido en el artículo 29 constitucional no se aplica en forma absoluta, indicando que se aplica con atenuaciones o matices que lo relativizan. La atenuación o el matiz que se ha identificado en esta sentencia se refiere a la inversión de la carga de la prueba referida en los casos contemplados en los artículos 588, 641, 642, 644, 668 y 685 del Estatuto Tributario, lo

Alex Shamir Obando Castiblanco. Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario. Pág. 161-227. Ed. Pensamiento Jurídico, No. 44. (2016).

14 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia T-1082 de 2012. (M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub: Diciembre 12 de 2012).

15 Ver David Suárez Tamayo, Paulina Mejía Londoño, Laura Restrepo Gómez et al. Procedimientos administrativos sancionatorios. Inventario normativo y de las sentencias de la Corte Constitucional de Colombia. Pág. 139-154 Ed. Opinión Jurídica. (2014).

16 Ver Ramírez-Torrado, María Lourdes, Aníbal-Bendek, Hernando et al. Sanción administrativa en Colombia. Pág. 120. 131. Ed. Universitas. (2015).1.1.2.[http:// dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec). (Mayo 23, 2019).

17 David Suárez Tamayo, Paulina Mejía Londoño, Laura Restrepo Gómez et al. Procedimientos administrativos sancionatorios. Inventario normativo y de las sentencias de la Corte Constitucional de Colombia. Pág. 151.Ed. Opinión Jurídica. (2014).

que implica que el Estado no tiene el deber de demostrar la culpa, sino que es el contribuyente el que debe demostrar los eximentes de responsabilidad (aspectos que serán objeto de análisis en los siguientes apartados).

En todo caso se parte del presupuesto de la existencia de una identidad ontológica sustancial entre la infracción administrativa y el delito, especialmente en cuanto a los principios-categorías dogmáticas que lo erigen, y que justifica la aplicación de instituciones jurídicas de efecto benéfico para el administrado, ausentes en la legislación administrativo-sancionadora, pero contempladas en el Código Penal¹⁸. Dicha perspectiva de partida permite afirmar la aplicación definir un régimen jurídico ante las lagunas existentes e, incluso, la aplicación de la analogía *in bonam partem*¹⁹.

2. La infracción tributaria no es un mero incumplimiento

El fenómeno punitivo de la infracción y sanción administrativa se asocia a la transgresión de un valor social estimado digno de protección que resulta reprochable por haberlo efectuado de manera culpable. La infracción se interrelaciona y explica por la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico; y ello conlleva una consecuencia fundamental: el suponer un umbral mínimo para sancionar. Sin la lesión de un bien jurídico no puede hablarse de infracción pues, de otro modo, se sancionaría meros incumplimientos de obligaciones administrativas. El bien jurídico constituye el umbral valorativo que transmuta un incumplimiento en infracción; dicha valoración se formaliza y resulta presupuesto para las exigencias de tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad propias del tal fenómeno. También, y para que la lesión pueda ser reprochable, es necesario la concurrencia de culpa. La exigencia de culpabilidad supone que una acción típicamente antijurídica solo es punitivamente relevante si, además de poder censurar el hecho por su nocividad, podemos reprochar a su autor el haberlo cometido²⁰. El principio de culpabilidad excluye la imposición de sanciones por el mero resul-

18 En tal sentido Javier Enrique Merlano Sierra. *La identidad sustancial entre el delito y la infracción administrativa. Anotaciones a propósito de la aplicación analógica de la ley en el derecho administrativo sancionador*. Revista de Derecho, N° 30. Noviembre de 2008. At. 341.

19 Javier Enrique Merlano Sierra. *La identidad sustancial entre el delito y la infracción administrativa. Anotaciones a propósito de la aplicación analógica de la ley en el derecho administrativo sancionador*. Revista de Derecho, N° 30. Noviembre de 2008. At. 341.

20 "La Doctrina (penal) señala que mientras que el juicio de injusto es un juicio sobre el hecho despersonalizado (fijación de las condiciones que deben concurrir para emitirse un juicio de desvalor o imputación objetiva), el juicio de culpabilidad aparece *prima facie*, como un juicio concerniente a la posibilidad de atribuir el hecho antijurídico (desvalorizado) a su autor (atribuibilidad del hecho al autor). La culpabilidad encuentra un contenido en aquellas condiciones necesarias para que pueda declararse un juicio personalizado de reproche" (Gonzalo Quintero Olivares, Fermín Morales Prats, José Miguel Prats Canut et al. *Curso de Derecho Penal. Parte General, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995)*. At. 311 . (1996).

tado, sin atender a la conducta negligente del autor. Desarrollando tales planteamientos cabe argüir:

De un lado, la existencia de bienes jurídicos implica una selección de valores protegibles de acuerdo con criterios de racionalidad e intervención mínima, que se asocian a la idea de antijuridicidad. La antijuridicidad precisa de una norma jurídica que establezca una sanción para que su violación sea un acto antijurídico (antijuridicidad formal), así como que dicha norma jurídica conlleve la protección de un determinado bien jurídico lesionado o puesto en peligro si se comete la infracción (antijuridicidad material). Existe antijuridicidad cuando habiendo transgredido una norma positiva se lesiona o pone en peligro un bien jurídico, de este modo, el concepto de antijuridicidad material se vincula con la función y fin de la norma, y no solo con su realidad positiva. De postular la existencia exclusiva de uno de tales criterios obtendríamos graves distorsiones; si solo existiera antijuridicidad material, la posible vulneración del principio de legalidad, y; si únicamente se reconociera la antijuridicidad formal, podrían sancionarse conductas sin ponerlas en relación con la lesión material que comportan²¹. La antijuridicidad no se puede concebir como la infracción de un mero deber ético-social, como un acto de desobediencia de la norma, ya que tal concepción lleva a un Derecho sancionador autoritario²². La idea de antijuridicidad ha de integrar tanto la vulneración de la norma como la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico.

Lo anterior conlleva que las infracciones no son meras transgresiones formales del orden jurídico, sino que implican la trasgresión de valores²³. La STS 10 febrero 2010, RJ\2010\1319 deriva de la existencia del bien jurídico tres consecuencias básicas: 1º. La absoluta y radical separación entre obligación tributaria e infracción. 2º. El bien jurídico como elemento característico y adicional de las infracciones. 3º. La necesidad de motivación de la razón de ser de la sanción sobre la base de justificar el bien jurídico que se lesiona; afirma la resolución “no es el incumplimiento de la obligación tributaria (cuestión normalmente discutida cuando

21 Quintero Olivares señala que las consecuencias de la antijuridicidad material son diversas: 1º. Función de orientación de la interpretación en función del bien jurídico protegido, 2º. La posibilidad de construir supuestos de atipicidad cuando siendo formalmente típico un comportamiento no ofenda al bien jurídico protegido y; 3º. Permitir y aplicar la analogía in bonam partem, pues permite resolver las cuestiones fácticas para el caso en que no existe precepto legal concretamente aplicable. (Gonzalo Quintero Olivares, Fermín Morales Prats, José Miguel Prats Canutet al. Curso de Derecho Penal. Parte General, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995). Pág. 266. Ed. Cedecs. (1996)).

22 Ver Francisco Muñoz Conde & Mercedes García Arán. Derecho Penal. Parte General. Pág. 303. Tirant lo Blanch. Valencia. (2015) y Santiago Mir Puig. Derecho Penal. Parte General. Pág. 152. Reppertor. Barcelona. (2015).

23 Sobre la potestad sancionadora de la Administración, la obligación de proteger determinados bienes jurídicos, y los límites de la regulación por exceso o por defecto ver, Iñaki Lasagabaster Herrarte. *Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración*. Revista española de Derecho Administrativo, N°. 193. Julio de 2018. At. 23.

se impugna la liquidación) sino la razón de ser de la sanción, y la infracción de los bienes jurídicos que con su imposición tratan de preservarse.” (F.J. 8º).

Las infracciones tributarias se diseñan sobre la base de los incumplimientos de la relación jurídica, o lo que es lo mismo, el ilícito sancionador se conforma sobre la base del ilícito tributario. Ahora bien, una cosa es que las infracciones puedan basarse en incumplimientos de las obligaciones que integran la relación jurídico-tributaria y, otra muy distinta, es que las infracciones sean meros incumplimientos. No puede pretenderse el establecimiento de un sistema de sanciones tributarias basado en meras prohibiciones, estableciendo un número no determinado de deberes jurídicos sin que su fundamento se halle en la protección de bienes jurídicos, pues no existe legitimación ni sentido para tales prohibiciones²⁴. La sanción solo puede imponerse sobre comportamientos relevantes que lesionen un interés digno de protección, un bien jurídico.

De otro lado, en el ordenamiento español se reconoce de manera pacífica la vigencia del principio de culpabilidad las sanciones que impone la Administración. De tal postura, y siguiendo a la doctrina penal, se afirman una serie de principios derivados del principio de culpabilidad: a) La exigencia de dolo o culpa. b) El principio de personalidad de las sanciones o de responsabilidad personal por hechos propios. c) El principio de responsabilidad por el hecho²⁵. La vigencia de tal principio en el ámbito sancionador tributario aparece reconocida en la STC 76/90, de 26 de abril cuando afirma que en la configuración del ilícito tributario aparece presente el elemento subjetivo de la culpabilidad “[...] principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente”; en consecuencia, se descarta el sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. Existe también un reconocimiento expreso de dicho principio a nivel normativo, tanto en el art. 178 como en el art. 183, ambos de la LGT que no deja lugar a dudas de su vigencia. Pero la gran controversia de tal principio se centra en la delimitación del grado de la negligencia o imprudencia exigible²⁶.

La negligencia posee dos aspectos, un elemento normativo, que supone el incumplimiento del deber de cuidado objetivo, y otro elemento psicológico, integrado por la ausencia de previsión voluntaria del sujeto. La concreción del deber

24 García Pablos afirma que prohibir por prohibir carece de sentido y legitimación. Al referirse al Derecho Penal afirma que no es su cometido el ejercitar a los ciudadanos en la virtud de la obediencia. (Antonio García Pablos de Molina. Introducción al Derecho penal. Pág. 564. Ed. Ramón Areces. (2005)).

25 Entre otras hay que destacar la STC 150/1991, de 4 de julio, 76/1990, de 26 de abril, 146/1994, de 12 de mayo.

26 Como recuerda Nieto “el verdadero problema no es tanto determinar si opera, o no, la exigencia de culpabilidad en el Derecho Administrativo Sancionador como precisar el grado de su operatividad, es decir, las peculiaridades que en este campo ofrece la regulación propia del Derecho Penal. (Alejandro Nieto. Derecho Administrativo Sancionador. Pág. 338. Ed. Tecnos. (1994)).

de cuidado exigible se efectúa a través de patrones que actúan como modelos abstractos de conducta. En la imprudencia o negligencia reconocida en la LGT existe el riesgo de aproximarla a una categorización amplia propia de la culpa civilista pues la mención del art. 183 de dicha norma alude a “cualquier grado de negligencia”. No puede pretenderse, sobre la base de que las infracciones tributarias son posibles “con cualquier grado de negligencia” la exigencia de una culpa levisima, más propia de especialistas que de ciudadanos. Tal planteamiento conlleva desconocer la realidad de las cosas, y comporta la exigencia de una capacidad de ajustarse a un grado de diligencia inasumible. No resulta admisible exigir una diligencia levisima, pues presupondría al ciudadano un conocimiento preciso de una normativa siempre cambiante y poco clara, pues incluso el especialista se encuentra inerte para conocer con precisión aquello que resulta sancionado²⁷. La negligencia ha de evidenciar la omisión del cuidado y de la atención exigible a un ciudadano medio, teniendo presente que el ciudadano medio no es un avezado tributarista.

En el contexto de Colombia la Corte Constitucional acostumbra a afirmar el principio de culpabilidad en el ámbito de la imposición de las sanciones. Y vincula su fundamento y vigencia por su relación a principios humanitarios y de justicia aludiendo al “principio de la dignidad humana y el valor del orden justo que se materializa en los principios constitucionales de la justicia y la equidad tributaria”²⁸. Ahora bien, y a renglón seguido, admite la presunción de culpa bajo la justificación de su razonabilidad, y la responsabilidad objetiva, si bien de manera excepcional y previa habilitación del legislador.

De un lado, presume la culpa afirmando que resulta ajustada a la Constitución en la medida que aparezca como razonable, es decir, que responda a las leyes de la lógica y de la experiencia, que persiga un fin constitucionalmente valioso, y que sea útil, necesaria y estrictamente proporcionada para alcanzar el fin (Sentencia C-590 de 2010). Continúa la anterior resolución indicando que “la presunción de culpa y la consecuente inversión de la carga de la prueba no desconocen el principio de presunción de inocencia, en este sentido, teniendo en cuenta la menor rigurosidad de las garantías del debido proceso en el campo del derecho administrativo sancionador, la Corte Constitucional, en jurisprudencia reiterada, ha sostenido que entre esta modalidad del derecho punitivo del Estado

27 A este respecto, Nieto afirma que: “[...] no ya un ciudadano cualquiera, ni el jurista más estudioso ni el profesional más experimentado son capaces de conocer las infracciones que cada día pueden cometer. En estas condiciones, el requisito de la reserva de legal y el de la publicidad de las normas sancionadoras son una burla, dado que ni físicamente hay tiempo de leerlas ni, leídas, son inteligibles para el potencial infractor de cultura media” (Alejandro Nieto. Derecho Administrativo Sancionador. Pág. 2. Ed. Tecnos. (1994)).

28 Ver C - 231 de 2003.

y las presunciones de culpa existe plena afinidad constitucional, pues estas últimas en nada controvierten los derechos fundamentales al debido proceso y a la presunción de inocencia”. Enfatiza la Corte Constitucional que la presunción legal resultaría desproporcionada si con la decisión adoptada se impidiese materialmente el ejercicio del derecho de defensa o se pasase inmediatamente a la sanción, sin la comprobación por lo menos del comportamiento reprochable. En definitiva, parece hacer depender la culpa de la prueba de la existencia de un comportamiento objetivo y no de su reprochabilidad.

De otro lado, también existen Sentencias de la Corte en donde admite excepcionalmente la responsabilidad objetiva. Para ello requiere que así lo establezca expresamente el legislador. La Sentencia T-270 de 2004 afirma que: “la imposición de sanciones por responsabilidad objetiva es de carácter excepcional razón por la cual la misma debe estar consagrada de forma expresa por el legislador”.

En la Sentencia C-690 de 1996 se desarrolla la argumentación de su admisibilidad señalando que, una vez constatado por la Administración que las personas no han presentado la declaración, “[...] es admisible (que) la ley presuma que la actuación ha sido culpable, esto es, dolosa o negligente”. Sobre lo anterior se señala que:

1°. No implica una negación de la presunción de inocencia pues, ante la evidencia del incumplimiento del deber de presentar la declaración tributaria, la Administración ya tiene la prueba que hace razonable presumir la culpabilidad

2°. Supone una disminución de la actividad probatoria exigida al Estado ante una evidencia razonable de la culpa como es el incumplimiento del obligado. Con ello se invierte la carga probatoria, correspondiendo la misma al incumplidor de la norma que resulta imputado por la infracción.

3°. Tal proceder ha de permitir al imputado –so pena de grave afectación del debido proceso administrativo- presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable²⁹.

El reconocimiento del principio de culpabilidad conlleva la necesidad de que la Administración, que es la parte acusadora, pruebe la existencia de culpa; es suya la carga. A nuestro entender no se puede presumir la culpa por haber

29 La resolución objeto de comentario indica “Estos descargos no son entonces simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana y a la equidad y justicia tributarias sancionar a la persona por el solo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor”.

acreditado el incumplimiento tributario. Tampoco si el imputado no ha podido demostrar la existencia de causas que le eximan de responsabilidad.

En primer lugar, se ha de tener presente que ni el incumplimiento es infracción -ha de estar tipificado y suponer la lesión de un bien jurídico- ni su determinación supone sustituir el juicio que comporta la culpabilidad.

En segundo lugar, bajo la posibilidad de argüir causas que exoneren la responsabilidad, no se puede invertir dicha prueba; o sea, no resulta admisible que si no prueba la causa de exoneración la culpa aparezca determinada. Tal proceder supone presumir la culpa, invirtiendo la carga de su prueba.

La doctrina de la Corte Constitucional afirma que, probado el incumplimiento de la norma tributario -el elemento objetivo de la infracción-, queda acreditado el elemento subjetivo de la misma, la culpa. Este no parece un criterio admisible pues el incumplimiento tributario no prueba la infracción y, en menor medida, justifica automáticamente el reproche subjetivo que supone la culpa. La acreditación del elemento objetivo que supone el incumplimiento no puede determinar *ipso iure* la negligencia.

3. La sanción como mal, no como deuda tributaria

Uno de los aspectos más problemáticos del ámbito punitivo es resolver la cuestión de cuándo una medida puede considerarse sancionadora. Pues, en ocasiones, la ley establece consecuencias desfavorables, materialmente idénticas a la sanción, pero que no denomina como tales.

Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo, en ningún caso indemnizatorio ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa -aunque la infracción se tipifique habitualmente sobre incumplimientos normativos-. De ahí que la sanción no se integre en la deuda tributaria -así se afirma en el art. 58.3 de la LGT- aunque su proceso de exigencia, como cuantía dineraria, posea trámites semejantes. Por ello las funciones punitivas -la prevención y la represión- no pueden encomendarse a normas tributarias. Por el contrario, son propias de tales normas las funciones de corrección. Las funciones correctivas pretenden restaurar, reequilibrando, la situación patrimonial derivada del incumplimiento o de la mora de la obligación tributaria.

Ahora bien, muchas de las consecuencias establecidas en los mecanismos habitualmente considerados correctivos son preventivas-represivas, por los efectos disuasorios que originan. En la corrección se pretende aplicar una solución normativa que tienda a restituir el daño o el desequilibrio originado; genéricamente, ante el

impago de la obligación legal de contribuir, se establece el pago de la cuota dejada de ingresar. Si bien en el contexto tributario el pago de la cuota puede ir acompañado de abono de intereses de demora, que compensan el retraso pero que resultan superiores a los legales, o de recargos cuya finalidad meramente retributiva no queda clara. A este respecto se ha hablado de sanciones indirectas o impropias para remarcar estas consecuencias desfavorables que se derivan para el contribuyente³⁰. En tales sanciones, las consecuencias desfavorables que reportan son heterogéneas y aparecen desligadas del criterio rector de la capacidad económica. No obstante, su consideración como sanciones *strictu sensu* resulta excesivamente arriesgado dentro del amplio panorama de las consecuencias desventajosas que se producen en el ordenamiento jurídico³¹. Si bien, en términos generales, a la hora de calificar tanto infracciones como sanciones se ha de acudir a criterios sustanciales o materiales -la función que desempeñan-, prescindiendo, sino es como mero indicio, de criterios formales como es el *nomen iuris* utilizado por el legislador. No hemos de olvidar que las cosas son las que son y la naturaleza de las instituciones está en su estructura y en su función, no en el nombre que les demos, aunque el bautizo lo haga el legislador³².

Dicha cuestión se plantea, normalmente, asociada al hecho de que, con tales calificaciones dispares, se pretenden evitar los trámites y las garantías connaturales del procedimiento sancionador; se desea la imposición de la sanción de plano -sin procedimiento alguno- eludiendo la carga de probar la culpa y originando la lesión del derecho de defensa. En tal escenario cabe señalar la específica problemática que presentan las sanciones moratorias en el contexto colombiano y los recargos tributarios en el ámbito español.

En el ámbito de Colombia resulta un tema de especial interés el supuesto de la sanción moratoria. A este respecto la Corte constitucional se planteó en el caso C - 231 de 2003 si los intereses moratorios son en puridad sanción y si, en tal caso, se imponen de plano.

La defensa afirmaba sintéticamente que los intereses moratorios son, en puridad, una sanción -la denominada sanción por mora- que se impone de plano infringiéndose el derecho al debido proceso del art. 29 de la Carta. Concretaba su

30 José Andrés Sánchez Pedroche. *Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho Tributario*. . Revista Española de Derecho Financiero, N° 91. Julio de 1996. At. 501.

31 Recientemente el Tribunal Supremo ha declarado la inconstitucionalidad de la fijación de costas sobre la base de que posiblemente ocultaba una medida sancionadora, "ya no podemos estar hablando de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva desde la que nos aproximemos [...] cabe identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento." (Sentencia del Tribunal Supremo 760/2019, de 3 de junio).

32 STC 307/2000, de 18 de diciembre.

postura señalando, por un lado, un argumento cuantitativo, el valor de la deuda puede incrementarse más de un 100% y, de otro lado, ponía de relieve la discordancia de trato que evidencia la diversa naturaleza de la obligación si se es deudor civil o tributario. En la misma línea se argumentó que el artículo 635 del ET infringe el principio de igualdad, por cuanto no se explica por qué cuando el Estado incumple sus obligaciones no se aplica el mismo³³.

Para resolver la cuestión la Corte utiliza diversos argumentos que merecen ser analizados.

En primer lugar, afirma que existe una diferencia sustancial entre infracción y delito, cuestionando con ello su propia doctrina sobre la unidad del *ius puniendi* -ya citada-. Esta premisa le lleva a dos consideraciones; de un lado, se reconoce a la Administración la posibilidad del ejercicio de la potestad sancionadora tutelando fines propios, más vinculados a su quehacer administrativo que asociados a un poder punitivo autónomo. Y de otro, afirma la distinción sustancial entre las potestades sancionadoras de la Administración y de la jurisdicción, tanto por la imposibilidad de la Administración de sancionar con la privación de libertad como por el hecho de que la jurisdicción protege bienes jurídicos -no meros intereses administrativos- y la pena que impone cumple una función retributiva, preventiva o resocializadora³⁴. Obsérvese que con este presupuesto se cambia de manera radical la perspectiva de análisis, y le permite a la Corte una cierta decisión “a la carta”, más discrecional, pues se prescinde de los principios y garantías punitivas que pautan dicha potestad.

33 Aparece comentada dicha resolución por Manuel José Castro Noreña. Naturaleza sancionatoria e imputación subjetiva de los intereses de mora tributarios.

1.1.3. <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-online/tributario-y-contable/naturaleza-sancionatoria-e-imputacion-subjetiva-de> (1 de junio, 2019).

34 En el asunto C-506 de 2002 la Corte afirma que la Administración puede ejercer la potestad sancionatoria en la materia tributaria y señala: “Para la Corte es claro que la imposición por la Administración de sanciones por el incumplimiento de deberes tributarios es actividad típicamente administrativa y no jurisdiccional. Aunque desde un punto de vista conceptual pueda parecer difícil distinguir entre la actividad sancionatoria en cabeza de la Administración y la actividad sancionatoria jurisdiccional (Cfr. Garberí Llobregat José. El Procedimiento administrativo sancionador E. Pág. 26. Ed. Tirant de lo Blanch. (1994)), lo cierto es que una y otra acusan diferencias no solo normativas sino también sustanciales: en cuanto a las primeras, puede decirse que en el proceso sancionatorio administrativo se juzga el desconocimiento de normas relativas a deberes para con la Administración y no de estatutos penales propiamente tales, y que en él está descartada la imposición de sanciones privativas de la libertad. Además, la decisión sancionatoria adoptada por la Administración está sujeta a control judicial ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Ahora bien, la jurisprudencia también ha establecido diferencias sustanciales con base en los distintos fines que se persiguen en cada caso: la actividad sancionadora de la Administración persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública a los que alude el artículo 209 de la Carta (igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad), al paso que la actividad jurisdiccional en lo penal se orienta a la preservación de bienes sociales más amplios y a la consecución de fines de tipo retributivo, preventivo o resocializador.”

En segundo lugar, y a la hora de descender a analizar el interés de mora aplicable, reconoce en dicha institución, junto a una finalidad principal de compensación por el retraso, una finalidad accesoria de carácter disuasorio: la de evitar los retrasos. Así afirma que “Frente al retardo en el pago de impuestos, anticipos o retenciones tributarias (ET. artículo 634), la sanción por mora no solo pretende desestimular la cultura del no pago, sino, especialmente, resarcir al Estado por los perjuicios sufridos ante la imposibilidad de disponer en forma oportuna de recursos que le pertenecen. Esa doble finalidad no plantea, por lo menos en abstracto, vicios de inconstitucionalidad de la sanción, y corresponde por el contrario al desarrollo normativo del artículo 95-9 Superior”.

Esta función disuasoria es innegable por cuanto el pago excede con mucho los eventuales perjuicios causados -también dichos intereses resultan desproporcionados teniendo en cuenta los aplicados cuando la mora es de la Administración- y llegados a tal estado de cosas la cuestión es: ¿la función disuasoria-preventiva no es propia de las medidas punitivas? Resulta claro que existe una función preventiva, no meramente correctiva por lo que la sanción moratoria se convierte en, como mínimo, una institución mixta; parte, compensatoria del retraso, y parte, sancionadora-preventiva. La Corte ratifica la función dual o híbrida de tales intereses afirmando que esta “clase de intereses tiene una doble finalidad, pues no solo pretende compensar el detrimento patrimonial del Estado y con ello atenuar el daño sufrido ante la imposibilidad de utilizar los recursos en forma oportuna, sino que además desestimula el incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y evita un enriquecimiento injusto de aquellos. En consecuencia, resulta razonable suponer que el simple hecho del retardo en el pago constituye un fundamento sólido para imponer la sanción pues, sin afectar la presunción de inocencia, la Administración ya ha comprobado el incumplimiento del deudor, con lo cual se reduce su actividad probatoria”. Sobre tal planteamiento la cuestión será cuándo de dicho interés puede devenir una sanción, y qué criterio de delimitación ha de emplearse.

La solución no es la mera afirmación de que no se trata de una medida punitiva, pues no explica ni la designación legal como sanción, ni el realizar una función accesoria a la deuda, ya que su cuantía puede ser igual o superior a la misma. El hecho de que dicha resolución parta de que la potestad sancionadora de la Administración es diversa de la punitiva de la jurisdicción le permite explorar límites desconocidos pues, ¿cómo y con qué completar las lagunas regulatorias existentes? o ¿cómo determinar dónde empieza lo punitivo de la actuación Administrativa?

A este respecto la Corte en la Sentencia C-549 de 1993, a la hora de valorar la existencia de una eventual vulneración del principio *non bis in idem*, apuntó

un criterio cuantitativo como indicativo de la existencia de sanción: “siempre y cuando la suma de los intereses de mora y la corrección monetaria, no supere el límite por encima del cual se considere usurario el interés cobrado por los particulares, y que la corrección monetaria no pueda ser doblemente considerada, ya sea bajo la forma de interés moratorio o de ajuste por corrección monetaria”. Ahora bien, en el caso objeto de comentario (C-231) no desarrolla tal cuestión y plantea la solución de la controversia en términos meramente procedimentales, como indicamos a continuación.

En tercer lugar, la Corte afronta la alegación de si se trata de sanciones impuestas de plano, sin procedimiento alguno, acabando por afirmar la existencia de dicho procedimiento. Así señala “[...] que aún cuando el artículo 634 del ET no indica el trámite para imponer la sanción por no pago, una interpretación sistemática demuestra que otras normas del mismo estatuto sí establecen el procedimiento a seguir”. En su razonamiento distingue dos supuestos: cuando la sanción es impuesta mediante una liquidación oficial, y cuando la Administración fija la sanción a través de una resolución independiente.

Se afirma que no se desconoce el debido proceso pues si la Administración decide imponer la sanción moratoria mediante una liquidación oficial debe agotar el procedimiento previsto para tal fin, y aquí el contribuyente puede presentar descargos y justificar su comportamiento. A este respecto se han de tener presente dos consideraciones

La primera, que la posibilidad de alegar en un proceso de determinación automática, que supone el cálculo aritmético de los intereses, difícilmente resulta relevante. En todo caso podrá discutirse la deuda principal y los presupuestos que originan la mora, no su cuantificación, salvo el error aritmético.

En segundo lugar, la eventual determinación del incumplimiento parece “sanar” cualquier duda sobre la imposición automática de los intereses. Nuevamente -y retomando el argumento ya comentado- constatado el incumplimiento queda probado tanto el comportamiento objetivo de la infracción como el subjetivo de la culpa.

En esta línea de justificación del procedimiento se llega al extremo de justificar la vía de recurso, posterior a la imposición de la mencionada sanción, como un mecanismo que garantiza la audiencia cuando, para ser tal, ha de ser previa³⁵.

35 Afirma “Pero más aún, incluso con posterioridad a la expedición de los actos administrativos sancionatorios, la persona puede controvertir esas decisiones, no solo mediante los recursos en vía gubernativa, particularmente el de reconsideración, sino acudiendo ante la jurisdicción contencioso-administrativa para que allí se dirima, en últimas, la controversia.”

La existencia o no de sanciones impuestas de plano viene determinada por la existencia de un procedimiento administrativo previo, de imposición, no por las posibilidades de revisión existentes.

En todo caso lo anterior, no resuelve la cuestión de fondo pues la existencia o no audiencia -tramite procedimental- no prejuzga que se trate o no de una sanción. Y si resulta sanción, no basta con la audiencia, pues sería preciso salvaguardar determinadas garantías sustantivas y procedimentales específicas como son la prueba de la culpa y la presunción de inocencia.

En el ámbito español la problemática se ha planteado respecto de la naturaleza sancionadora o no del recargo en caso de ingreso extemporáneo antes de requerimiento administrativo -art. 27 de la LGT-³⁶. El Tribunal Constitucional señala que el recargo único posee una naturaleza compleja; por una parte, tiene una finalidad compensadora, en la medida que retribuye la demora sufrida en el cobro y, por otra, una finalidad preventiva, para así evitar las futuras conductas morosas indeseables. En tal sentido se señala que “el legislador trata de compensar o resarcir el erario público por el perjuicio que le supone la no disposición tempestiva de los fondos necesarios para atender a los gastos públicos, a la vez que de salir preventivamente al paso de una posible actitud dilatoria en el pago de sus deudas tributarias por los contribuyentes, y ante el riesgo que dicha actitud pudiera generalizarse” (STC 76/1990, de 26 de abril).

A la hora de establecer los criterios que delimiten una consecuencia correctora de otra punitiva resulta de interés la STC 276/2000, 16 de noviembre (también relacionadas STC 307/2000 y 312/2000). En ellas se afirma que para determinar la naturaleza de tales recargos debe estarse a su finalidad y a su cuantía. Y, para ello, debe analizarse el presupuesto de hecho del recargo, sus consecuencias jurídicas, y su importe, pues este último nos permitirá distinguir una medida sancionadora de otra resarcitoria. La cuantía a tomar como punto de partida ha de conjugar el efecto compensatorio de la demora y el plus que supone en su vertiente disuasoria: “Por consiguiente el recargo tendrá un contenido disuasorio no sancionador cuando, con la dificultad que implica escindir la función represiva de la preventiva, debería estructurarse en función del retraso producido, por ejemplo, con un pequeño incremento porcentual sobre los intereses de demora, y no provocando esos tremendos saltos y esa regresividad que hacen que un recargo del 10 por 100 por un día de retraso se transforme en un castigo del 3650 por 100 que irá reduciéndose a medida que avance el tiempo, y que una regularización voluntaria apenas

36 Ver Pedro M. Herrera Molina, Isidoro Martín Dégano, Ada Tandazo Rodríguez et al. (Coordinadores): Recargos y Sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015. DOC. No 12/2015. Pág.7 y ss. Ed. Instituto de Estudios Fiscales. (2015).

transcurridos tres meses fuera prácticamente impensable ante la alternativa del recargo del 50 por 100 (equivalente a una sanción del 200 por 100 anual)".

Tal doctrina llega a la conclusión de establecer un parámetro básicamente cuantitativo: admite la legalidad del recargo si su importe no es superior al de la sanción mínima prevista como tal -que no exista una diferencia importante entre la cuantía del recargo y de las sanciones, señala el F.J 5º-. El elemento cuantitativo, si bien es un criterio objetivo y seguro en su determinación, no deja de solucionar todos los problemas, pues:

1º. Es un parámetro comparativo reduccionista e insuficiente, únicamente es *útil* respecto de infracciones de perjuicio económico. En tal sentido también se ignoran aspectos como la finalidad y fundamento de la institución, pues no se aduce criterio material para su aprehensión.

2º. Se parte del presupuesto de una cierta culpabilidad o responsabilidad en la demora. El recargo se gradúa en función de la tardanza, cuya culpa no precisa prueba, ni opera causa de justificación alguna, pues formalmente se nos dice que no existe infracción.

3º. El establecimiento de un criterio cuantitativo reduce al mínimo la diferencia entre incumplimiento y la infracción, desconociendo la concurrencia de los demás elementos de esta última. En particular, omite la existencia de un bien jurídico y de las diferencias cualitativas y sustanciales que separan el incumplimiento tributario y a la infracción tributaria según sostenemos.

A este respecto se hace notar que se equipara el régimen de los recargos con el de las sanciones en relación con su retroactividad -art. 10.2 de la LGT-, a la posibilidad de reducciones por pronto pago -art. 27.5 de la LGT- o en la no deducibilidad como gasto en el impuesto sobre sociedades -art. 15, c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre-. Lo cual dota a dichas figuras de una proximidad y trabazón que no resulta fácil determinar.

En definitiva, con tal institución se amaga en parte la sanción de un comportamiento que se presume ilícito, sin que tal infracción sea objeto de prueba ni de apertura de procedimiento alguno. Se consolida y dota de carta de naturaleza a una manifestación atípica y encubierta de la potestad sancionadora a través de otras instituciones. En este sentido, se reconoce la vigencia de una institución híbrida, cuyo componente sancionador se evalúa sin atender a las circunstancias subjetivas y objetivas concurrentes. Tal planteamiento lleva a Garrido Falla, en su voto particular en Sentencia Tribunal Constitucional nº 276/2000, a afirmar que resulta necesario denunciar la arbitrariedad (art. 9.3 CE), por desproporcionado, del precepto que se cuestiona, pues el retraso del contribuyente se aplica

automáticamente y con recargo único sin tener en cuenta las distintas circunstancias que racionalmente deben modularlo: existencia o inexistencia de culpa, imposibilidad física por accidente, enfermedad o muerte (en tal caso, en cuanto a los herederos), etc...

El recargo es una pseudosanción o un híbrido sancionador, posee carácter compensador en la medida que indemniza el retraso, pero también conlleva una faceta preventiva en tanto que compele al cumplimiento. La cuestión, el nudo gordiano a resolver, es si resultan admisibles tales figuras híbridas, de un *tertium genus* represivo-indemnizatorio. Se trata de un tercer género que busca una cierta atipicidad con el fin de sustraerse de las garantías connaturales que la medida punitiva conlleva.

4. El procedimiento sancionador y la difícil vigencia de la presunción de inocencia

El procedimiento sancionador resulta un fenómeno indisolublemente unido a la apreciación de infracciones e imposición de las sanciones. Ello es así por aparecer sus trámites estrechamente conectados a la pretensión material. De ahí que el procedimiento de imposición de sanciones ha de regirse por principios singulares y propios que velan, esencialmente, por las adecuadas garantías del imputado³⁷. Principios cualitativamente diversos de los que rigen el procedimiento liquidador tributario.

La singularidad propia del procedimiento punitivo se basa en los derechos y libertades que reconoce y, en particular, por la vigencia en tal contexto de la presunción de inocencia. La presunción de inocencia es un principio general de carácter procesal aplicable a todo proceso punitivo, ya intervenga la autoridad judicial, ya la administrativa³⁸.

37 También Obando Castiblanco habla de que las decisiones administrativas deben conectar el régimen probatorio con los principios constitucionales de la prueba, proceder que impide la arbitrariedad de la Administración tributaria, donde el debido proceso juega como una protección a la justicia, al valor inmaterial y permite que en sede administrativa se garantice de protección del derecho de defensa y contradicción de los contribuyentes. (Alex Shamir Obando Castiblanco. *Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario*. Revista Pensamiento Jurídico, No. 44. Julio de 2016). At. 207.

38 SSTC 272/2006, de 25 de septiembre ; 23/2007, de 12 de febrero y 05/2008, de 21 de enero afirman que [...] las garantías procesales proclamadas en el art. 24 CE también son aplicables al ámbito administrativo sancionador, en la medida necesaria para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9° CE , con cita no exhaustiva del derecho de defensa y proscripción de la indefensión, a la asistencia letrada en determinadas condiciones, a ser informado de la acusación, a la inalterabilidad de los hechos imputados, a la presunción de inocencia, y a la utilización de los medios de prueba adecuados a la defensa. “

Así resulta que la naturaleza de la medida a imponer –la sanción– determina los trámites exigibles y las garantías correspondientes. La presunción de inocencia deviene consustancial, como garantía, a los trámites en los que corresponda aplicar medidas punitivas. El procedimiento sancionador ha de garantizar el respeto a la presunción de inocencia pues, como afirma la Sentencia del Tribunal Constitucional 13/1982, de 1 de abril, es un derecho fundamental frente a todo el *ius puniendi* que no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional. De manera más genérica la Sentencia del Tribunal Constitucional 5/2004, de 16 de enero afirma su aplicación respecto de toda medida que suponga una limitación de derechos pues “preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio para las mismas o limitativo de sus derechos”.

La presunción de inocencia es una garantía consustancial de la posición subjetiva que se ocupa en el procedimiento sancionador como imputado. Es principio de derecho punitivo, por su general reconocimiento en este ámbito, pero también es derecho subjetivo, en la medida que resulta una posición jurídica de atribución que puede exigirse a los poderes públicos³⁹. En esta línea también se considera un derecho humano, al resultar una garantía inherente y exigible por toda persona que se encuentre ante una imputación⁴⁰.

La presunción de inocencia comporta una garantía subjetiva en el tratamiento procesal y extraprocesal. Beccaría ya afirmaba que “un hombre no puede ser llamado reo antes de la sentencia del juez, ni la sociedad puede quitarle la pública protección sino cuando esté decidido que ha violado los pactos bajo los que fue concedida”⁴¹. Desde otras perspectivas se defiende que la presunción de

39 Posee dos dimensiones, como principio o criterio informador del ordenamiento jurídico y como derecho subjetivo fundamental que aparece reconocido constitucionalmente. Afirma la STC 32/2019, de 13 de marzo y 48/2019, de 9 de abril de 2019 que “la presunción de inocencia, además de constituir un principio o criterio informador del ordenamiento jurídico sancionador, es ante todo y como tal ha de subrayarse un derecho fundamental en cuya virtud una persona acusada de una infracción no puede ser considerada culpable hasta que así se declare por la autoridad sancionadora y en su caso por el Tribunal sentenciador, siendo solo admisible y lícita esta sanción cuando haya mediado una actividad probatoria, que practicada con la observancia de las garantías procesales vigentes pueda entenderse de cargo”.

40 En tal sentido, el art. 11.1 de la Declaración Universal de Derechos Humanos de 10 de diciembre de 1948 afirma que: “Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa [...]”. También el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de 16 de diciembre de 1966 en su art. 14.2 al hablar de las garantías jurisdiccionales afirma que “Toda persona acusada de un delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad conforme a la ley”.

41 Cesare Beccaría. De los delitos y de las penas. Pág. 52. Ed. Alianza editorial. (1996).

inocencia no posee incidencia extraprocesal al tratarse de una garantía jurisdiccional; pues si la inocencia o culpabilidad, únicamente, se ponen en juego en el marco de un proceso solo en este ámbito tendrá vigencia⁴².

Dicha garantía también posee dos dimensiones, como regla probatoria, y como regla punitiva de juicio. La primera, implica que para condenar es necesaria una actividad probatoria de cargo practicada con garantías. La segunda, supone que ha de procederse a la absolución cuando la actividad probatoria no sea la suficiente.⁴³

Por consiguiente, la presunción de inocencia no tolera que alguno de los elementos constitutivos de la infracción se presuma en contra del acusado, sea con una presunción *iuris tantum*, o sea con una presunción *iuris et de iure*. De tal afirmación se desprende que no cabe condenar a una persona sin que, tanto el elemento objetivo como el elemento subjetivo de la infracción cuya comisión se le atribuye, haya quedado suficientemente probado, por más que la prueba de este último sea dificultosa y que, en la mayoría de los casos, no quepa contar para ello más que con la existencia de prueba indiciaria.⁴⁴

La presunción de inocencia también es una regla de juicio, un expediente de decisión para supuestos en los que el juzgador no alcanza el convencimiento suficiente para dictar una resolución, ni en sentido condenatorio, ni absolutorio; cuando se encuentra ante una duda irresoluble⁴⁵. En tal supuesto la presunción

42 Mercedes Fernández López. Prueba y presunción de inocencia. Pág. 109. Ed. Lustel. (2005).

43 La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de diciembre de 2003 sintetiza los aspectos esenciales de este derecho a la presunción de inocencia, señalando que "[...] a) que se trata de un derecho fundamental que toda persona ostenta y, en cuya virtud, ha de presumirse inicialmente inocente ante las imputaciones que contra ella se produzcan en el ámbito de un procedimiento de carácter penal o, por extensión, de cualquiera otro tendente a la determinación de una concreta responsabilidad merecedora de cualquier clase de sanción de contenido aflictivo; b) que presenta una naturaleza «reaccional», o pasiva, de modo que no precisa de un comportamiento activo de su titular sino que, antes al contrario, constituye una auténtica e inicial afirmación interina de inculpabilidad, respecto de quien es objeto de acusación; c) pero, por el contrario y así mismo, que tal carácter de interinidad, o de presunción «iuris tantum», es el que posibilita, precisamente, su legal enervación, mediante la aportación, por quien acusa, de material probatorio de cargo, válido y bastante, sometido a la valoración por parte del Juzgador y desde la intermediación, de la real concurrencia de esos dos requisitos, el de su validez, en la que por supuesto se ha de incluir la licitud en la obtención de la prueba, y el de su suficiencia para producir la necesaria convicción racional acerca de la veracidad de los hechos sobre los que se asienta la pretensión acusatoria; y d) correspondiendo, en definitiva, a este Tribunal, en vía casacional y tutela del derecho de quien ante nosotros acude, la comprobación, tanto de la concurrencia de los referidos requisitos exigibles a la actividad probatoria, como de la corrección de la lógica intrínseca en la motivación sobre la que la Resolución impugnada asienta su convicción fáctica y la consecuente conclusión condenatoria[...]".

44 Sentencia del Tribunal Constitucional de 16 de enero de 2010 y 87/2001, de 2 de abril, FJ 8.

45 La Sentencia del Tribunal Constitucional 14 de marzo de 2005 indica que el derecho a la presunción de inocencia se configura, en tanto que regla de juicio y desde la perspectiva constitucional, como el derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas, lo que implica que exista una mínima actividad probatoria realizada con las garantías necesarias, referida a todos los elementos esenciales del delito y que de la misma quepa inferir razonablemente los hechos y la participación del acusado en los mismos (entre

de inocencia es una regla para evitar el *non liquet*⁴⁶. Esta perspectiva aproxima la presunción de inocencia a la pauta derivada del principio *in dubio pro reo*. La diferencia que existe entre ambos principios radica en que el principio *in dubio pro reo* solo entra en juego cuando, efectivamente practicada la prueba, esta no ha desvirtuado la presunción de inocencia o, en otros términos, la aplicación del principio *in dubio pro reo* se excluye cuando el órgano sancionador no ha tenido duda alguna sobre el carácter incriminatorio de las pruebas practicadas. Su presupuesto de hecho es la existencia de pruebas de cargo, a pesar de las cuales, persisten las dudas del juzgador⁴⁷. Mientras que la presunción de inocencia es un criterio objetivo que implica la inexistencia de prueba de cargo o vulneración de las garantías procesales en las practicadas, el principio *in dubio pro reo* es un criterio subjetivo, en la medida que existe un estado de duda que surge en el juzgador al valorar la prueba⁴⁸.

La plasmación de la presunción de inocencia, a decir de la doctrina española, gira en torno a la prueba y a la carga probatoria, pero también comprende el tratamiento general -procesal y extraprocésal- que ha de darse al imputado en un proceso sancionador. El contenido de dicho principio en el ámbito sancionador refiere a: “que la sanción esté basada en actos o medios probatorios de cargo o incriminadores de la conducta reprochada; que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia; y que cualquier insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valorado por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio” (STC 76/1990, de 26 de abril). Con dicha presunción instaura una verdad interina de inocencia que requiere la prueba de su negación por parte de la acusación a través de una prueba legítima⁴⁹

otras, SSTC 220/1998, de 16 de noviembre, FJ 3; 229/1999, de 13 de diciembre, FJ 4; 249/2000, de 30 de octubre, FJ 3; 222/2001, de 5 de noviembre, FJ 3; 219/2002, de 25 de noviembre, FJ 2; y 56/2003, de 24 de marzo, FJ 5).

46 Mercedes Fernández López. Prueba y presunción de inocencia. Pág. 157. Ed. Lustel.. (2005).

47 Debe recordarse la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que señala que, “Hemos mantenido que, a pesar de las relaciones entre el principio de presunción de inocencia y el principio *in dubio pro reo*, puestas de relieve de forma reiterada por este Tribunal desde las Sentencias 31/1981, de 28 de julio, y 13/1982, de 1 de abril, y aunque uno y otro sean manifestación de un genérico favor rei, existe una diferencia sustancial entre ambos: el principio *in dubio pro reo* solo entra en juego cuando existe una duda racional sobre la real concurrencia de los elementos del tipo penal, aunque se haya practicado una prueba válida con cumplimiento de las correspondientes garantías procesales. Desde la perspectiva constitucional, mientras que el principio de presunción de inocencia está protegido en la vía de amparo, el principio *in dubio pro reo*, como perteneciente al convencimiento -que hemos denominado subjetivo- del órgano judicial, además de no estar dotado de la misma protección, no puede en ningún momento ser objeto de valoración por nuestra parte cuando el órgano judicial no ha tenido duda alguna sobre el carácter incriminatorio de las pruebas practicadas”.

48 Mercedes Fernández López. Prueba y presunción de inocencia. Pág. 171. Ed. Lustel. (2005).

49 Las STS 32/2019, de 13 de marzo y 48/2019, de 9 de abril de 2019 indican que “el derecho a la presunción de inocencia reconocido a todos en el artículo 24.2 de la Constitución implica la instauración, en el

De acuerdo con dicha doctrina la presunción de inocencia comporta:

1°. Que la sanción se base en medios probatorios de cargo o inculpativos de la conducta reprochada. Es necesaria una actividad probatoria de cargo para ser desvirtuada, pero también conlleva que la prueba se practique con las adecuadas garantías, quedando proscritas las condenas sin pruebas o basadas en pruebas ilegítimas o en vulneración de derechos fundamentales -STC 32/2009, 9 de febrero-.

2°. Que la carga de la prueba corresponda a quien acusa, sin que nadie esté obligado a probar su propia inocencia. En nuestro caso es la Administración tributaria quien posee dicha carga procedimental⁵⁰. De ahí que al imputado no puede exigirse una *probatio diabólica* de hechos negativos –STC 45/1997, de 11 de marzo, F. J. 4º-⁵¹. En el mismo sentido tampoco puede probarse la culpa por exclusión o mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable -STS de 4 de febrero de 2010-.

3°. Que la insuficiencia en el resultado de las pruebas practicadas, libremente valoradas por el órgano sancionador, debe traducirse en un pronunciamiento absolutorio⁵². La valoración de la prueba se ha de efectuar con la adecuada motivación de las razones que permiten al juzgador alcanzar la convicción. Puede verificarse el respeto de la presunción de inocencia sobre la base de comprobar: a) Si ha existido un mínimo de actividad probatoria de cargo. b) En caso afirmativo, si el proceso intelectual seguido por el Tribunal a quo en orden a la valoración de la prueba ha sido racional -STS 48/2019, de 9 de abril de 2019-⁵³.

comienzo del proceso, de una verdad ínterna de inocencia que, por su naturaleza de «*iuris tantum*», puede ser desvirtuada por la prueba que se practique ante el juzgador, siempre que la misma sea constitucionalmente legítima y tenga sentido de cargo, pues la proclamación del citado derecho, al más alto nivel normativo, no desapodera a los tribunales de la facultad de valorar libremente y en conciencia la actividad probatoria ante ellos desarrollada”.

50 Así la STC 32/2009, de 9 de febrero.

51 Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 74/2004, de 22 de abril [...] resulta de todo punto aplicable al procedimiento administrativo sancionador la exigencia de un acervo probatorio suficiente, recayendo sobre la Administración pública actuante la carga probatoria tanto de la comisión del ilícito como de la participación del acusado, sin que a este pueda exigírsele una *probatio diabólica* de los hechos negativos [...]”. Mirar ejemplo: Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1141 de 2000 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: Agosto 30 de 2000).

52 Así STC 74/2004, de 22 de abril, 76/1990, de 26 de abril, y 169/1998, de 21 de julio.

53 La Corte Constitucional afirma que el proceso ante la jurisdicción no es una prolongación del trámite administrativo y en relación con la prueba no se valora nuevamente. El proceso de revisión se convierte en el espacio para comprobar que aquella se ha ajustado a las garantías constitucionales, y se puede excluir cuando es manifiestamente ilícita o producida con violación al debido proceso o de las garantías fundamentales. (C-401-13, 3 de julio de 2013, magistrado ponente Mauricio González-Cuervo). Ver también Ramírez-Torrado, María Lourdes, Aníbal-Bendek, Hernando V., et al. Sanción administrativa en Colombia. Pág. 107-148. Ed. Unversitas. (2015). 1.1.4. [http:// dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec). (13 marzo, 2019).

4º. Que el imputado en un procedimiento sancionador no puede ser tenido por culpable, en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada (STC de 8 de junio de 1984). Por tanto, el trato y denominación que habrá de recibir estará en consonancia a tal consideración. En tal sentido, la Administración se abstendrá de dirigirse al imputado en un procedimiento infractor como infractor o presunto infractor, designaciones que no se compadecen con la presunción de su inocencia.

La Corte Constitucional de Colombia parte del reconocimiento de la presunción de inocencia, pero no lo considera un derecho absoluto pues lo relativiza, e incluso, lo desconoce como ha ocurrido en el derecho el Régimen Cambiario, en donde se aplica la responsabilidad objetiva⁵⁴. Así resulta que dicho principio no se aplica de manera uniforme y absoluta a todas las ramas del derecho de las que derivan consecuencias punitivas. También, en relación con las sanciones tributarias, la Corte admite su aplicación relativa lo cual lleva a un reconocimiento matizado y disminuido.

Concretamente, en la sentencia C-595 de 2010, la Corte reitera su jurisprudencia en orden a señalar que el principio de presunción de inocencia es aplicable como criterio general en el derecho administrativo sancionador. Sin embargo -continúa la resolución- la rigurosidad en su aplicación, propia del ámbito del derecho penal, no es trasladable con el mismo alcance integral al derecho administrativo sancionador, dada la existencia de diferencias entre los regímenes (naturaleza de la actuación, fines perseguidos, ámbitos específicos de operancia, etc.), que lleva a su aplicación bajo ciertos matices o de manera atenuada (ámbito de la responsabilidad subjetiva). Incluso, excepcionalmente, podría establecerse la responsabilidad sin culpa (objetiva).

Tisnés Palacio afirma que la atenuación o el matiz a introducir en la presunción de inocencia llega a suponer lo contrario, la presunción de culpabilidad. Dicha atenuación conlleva la inversión de la carga de la prueba, ya que es el contribuyente, y no el Estado, el que tiene dicha carga, así la Sentencia C-506 de 2002. Es el contribuyente el que debe demostrar al Estado que no ha obrado por fuera de la ley y que su comportamiento no ha sido negligente. Reitera la Corte Constitucional en la resolución citada, que en materia tributaria el legislador puede aminorar la carga probatoria del Estado y aumentar la del investigado, invirtiendo la carga de la prueba⁵⁵.

54 Así lo afirma, Juan Sebastián Tisnés Palacio. *Presunción de Inocencia: Principio Constitucional Absoluto*. Revista Ratio Juris Facultad de Derecho Universidad Autónoma Latinoamericana. Enero de 2012. At. 20.

55 Juan Sebastián Tisnés Palacio. *Presunción de Inocencia: Principio Constitucional Absoluto*. Revista Ratio Juris Facultad de Derecho Universidad Autónoma Latinoamericana. Enero de 2012. At. 53.

En la sentencia C-506 de 2002 la Corte indicó en materia de sanciones tributarias que, sin llegar a admitir la responsabilidad objetiva, tolera la disminución de la actividad probatoria de la Administración encaminada a probar la culpa del sancionado; esto es, a partir de ciertas circunstancias debidamente probadas, ha estimado que puede presumirse la culpa. Acabando por concluir que si bien la carga de la prueba, en general, la tiene la Administración, cuando existe mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a este. Debiendo demostrar “[...] que no existió mala fe, y que del error suministrado no se generó para él un beneficio no establecido en la ley o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia” (Corte Constitucional, sentencia C-160-98. Magistrado ponente: Carmenza Isaza De Gómez)⁵⁶.

Tal planteamiento supone una inversión de la carga de la prueba que conlleva desconocer el principio de presunción de inocencia tal y como se ha delimitado, tanto en su consideración de principio general del derecho como en el contenido asignado. En definitiva, el incumplimiento de la obligación tributaria actúa como evidencia de la mala fe -en el ámbito tributario- que deviene culpabilidad -en el punitivo- cuando, ni el incumplimiento es necesariamente infracción, ni del comportamiento objetivo que supone determinar el incumplimiento evidencia la culpa reprochable⁵⁷.

También cabe tener presente como de la Sentencia C-690 de 1996 parece afirmar la presunción de culpabilidad a través de exigir la *probatio diabólica* de hechos negativos cuando afirma que el imputado ha de demostrar que no era culpable. Así señala que “el principio de culpabilidad quedaría anulado con grave afectación del debido proceso administrativo, y principalmente del derecho a ser escuchado, si no se le permite al contribuyente presentar elementos de descargo que demuestren que su conducta no ha sido culpable, por ejemplo, por cuanto no le era posible presentar personalmente la declaración por haberse encontrado

56 Con relación a los diversos principios existentes en el ámbito probatorio Obando Castiblanco los clasifica en principios constitucionales de la prueba, principios procesales de la prueba, principios del Derecho administrativo tributario. En relación con estos últimos, afirma que “Los principios del derecho administrativo tributario llevan inmersas las premisas procesales y del debido proceso contemplados en la Constitución, así mismo en desarrollo de las normas procesales probatorias y las normas propias tributarias.” (Alex Shamir Obando Castiblanco. Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario Pág. 170. Ed. Pensamiento Jurídico, N°. 44. (2016)).

57 En este sentido, el acuerdo de imposición de sanciones tributarias debe contener una motivación suficiente de la concurrencia de culpabilidad en la conducta del infractor, no bastando la mera referencia al resultado de la regularización o la simple constatación de la falta de ingreso de la deuda tributaria (STS de 4 julio 2013. RJ 2013\6044). Si esto es una sentencia, revisar: Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1141 de 2000 (M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz: Agosto 30 de 2000).

secuestrado en ese tiempo, por lo cual esta fue presentada por un agente oficioso. Entonces estos descargos no son simples negativas de la evidencia, sino pruebas certeras que demuestran el advenimiento de hechos ajenos a la culpa de la persona obligada a declarar, las cuales deben ser tomadas en consideración por la Administración, puesto que como ya se indicó en esta sentencia, resulta contrario al debido proceso, a la dignidad humana, la equidad y justicia tributarias (CP art. 1º, 29 y 363) sancionar a la persona por el solo hecho de incumplir el deber de presentar la declaración fiscal, cuando la propia persona ha demostrado que el incumplimiento no le es imputable sino que es consecuencia de un caso fortuito o una fuerza mayor”.

A tal argumentación se ha de puntualizar que al imputado no le es exigible la demostración de la inocencia sino de las causas que excluyen la culpabilidad, cuestión diversa. La posibilidad de demostrar causas de exención de la responsabilidad, demanda que la culpa sea probada previamente por la Administración, de otra forma se niega la presunción de inocencia. No se ha de probar la falta de responsabilidad para no ser culpable, sino que, acreditada la misma por la Administración, pueden probarse causas de exención o descargo de la responsabilidad.

5. Reflexiones finales

Los anteriores análisis parten de adoptar una postura estrictamente punitiva en relación con las sanciones tributarias impuestas por la Administración que comporta:

En primer lugar, adoptar una visión crítica con las concepciones que aúnan y tratan materialmente, como si de un mismo fenómeno fuera, los dos contenidos que se asocian al ilícito tributario: el incumplimiento de la obligación y la infracción tributaria. No es una cuestión tributaria hablar de sanciones e infracciones tributarias, se trata de una cuestión estrictamente punitiva. De ahí que las razones de la política fiscal no pueden ser razones de la política punitiva, la recaudación no puede ser la medida de la sanción.

En segundo lugar, acogemos una visión garantista de dicho fenómeno que parte de considerar a la sanción como un mal, una lesión jurídica que conlleva un reproche social, por lo que ha de imponerse en un contexto de seguridad y justicia. La seguridad y justicia solamente la otorgan las garantías jurídicas de carácter material y procedimental que rodean el entendimiento de este fenómeno punitivo; garantías materiales, que estructuran y dan pleno sentido a la infracción y su sanción; y garantías procedimentales, que se refieren a las posiciones jurídicas del imputado en los trámites de la evaluación de su conducta.

La anterior perspectiva, en relación con la temática tratada, nos lleva a considerar:

1°. Que los matices a los principios punitivos, objeto de traslación al ámbito sancionador tributario, no han de suponer excepción ni desconocimiento de estos. Si de la categoría de principio se predica una consideración esencial y básica, difícilmente puede admitirse flexiones y excepciones, so pena de perder la esencia de su reconocimiento y la generalidad que le es propia a dicha categoría. En tal contexto, la proyección de los ignotos matices a tales principios cobra una especial relevancia. Nadie, salvo los propios tribunales constitucionales (TC y CC) que afirman dichos matices conocen su límite resultando, en ocasiones, excesivamente contingente al derivarse de la resolución de un caso concreto.

2°. Que la singularidad de la infracción y sanción tributaria reside en la imposición de males, lesiones jurídicas, sobre la base de ataques especialmente lesivos contra bienes jurídicos. Por consiguiente, la infracción no se origina ante cualquier incumplimiento de la obligación tributaria, ni su consecuencia, la sanción, pretende restaurar o indemnizar el daño causado. En tal sentido, la recaudación tributaria no es, ni puede ser, la función ni la finalidad de la sanción.

3°. Que afirmar que la sanción moratoria o el recargo tributario poseen una naturaleza o contenido dual, compensatorio-punitivo, lleva a una difícil tesitura pues implica considerar; en primer lugar, la existencia de un *tertium genus*, una institución híbrida tributario-sancionadora de difícil encuadre en las categorías de responsabilidad existentes. Y, en segundo lugar, que existe un contenido sancionador que se impone sin culpa, o presumiendo su existencia, y de plano, sin procedimiento sancionador alguno.

4°. Que la inocencia se presume, y es la Administración quien tiene la carga de probar la culpa. Culpa, que ha de evidenciar la omisión del cuidado, y de la atención exigible racionalmente a un ciudadano medio, teniendo presente que este no es un experto tributarista. Con base en lo anterior, es exigible al órgano sancionado un razonamiento concreto y preciso sobre la culpabilidad del sujeto infractor, en donde se valore el grado de culpa exigible en relación con el comportamiento imputado. En ningún caso, es admisible el hecho de que, constatado un incumplimiento tributario tipificado como infracción, sea el imputado quien haya de justificar su conducta. Tal planteamiento vulnera y desconoce la presunción de inocencia y la atribución de la carga de la prueba que corresponde a la Administración.

Bibliografía

- Nieto, Alejandro, *Derecho Administrativo Sancionador*, 2ª Edición, Madrid, Tecnos, 1994, pp. 2, 38.
- Obando Castiblanco, Alex Shamir, *Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario*, núm. 44 edición, Bogotá, en Pensamiento Jurídico, 2016, pp. 61-227.
- García Pablos de Molina, Antonio. *Introducción al Derecho penal*, Madrid, Editorial Ramón Areces, 2005.
- Carlos Mario Restrepo Pineda, “*Los principios y garantías del debido proceso penal y su aplicación en materia tributaria*”, en *Revista Ratio Juris* 2015, vol. 10, núm. 20, pp. 61-86.
- Cesare Beccaría, *De los delitos y de las penas*, Madrid, Alianza editorial, 1996, pág. 52.
- David Suárez Tamayo, Paulina Mejía Londoño y Laura Restrepo Gómez, *Procedimientos administrativos sancionatorios. Inventario normativo y de las sentencias de la Corte Constitucional de Colombia*, en *Revista Opinión Jurídica*, Vol. 13, núm. 25. Medellín, 2014, pp. 139-154.
- Eduardo García de Enterría, “*El problema jurídico de las sanciones administrativas*”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1976, N° 10, pp. 399-430.
- Pérez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, núm. 14, Madrid, Editorial Civitas, 2004, pp. 327.
- Pérez Royo, Fernando, *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid. Instituto de Estudios Fiscales, 1986.
- Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes, *Derecho Penal. Parte General*. Valencia. Tirant lo Blanch, 2015, pág. 303
- Frank William Parra, “*Principio de lesividad en ámbito sancionatorio tributario colombiano*”, en *Revista Principia Iuris*, 2013, núm. 20, pp. 43-63
- Gonzalo Quintero Olivares, Fermín Morales Prats y José Miguel Prats Canut, *Curso de Derecho Penal. Parte General*, (Acorde con el nuevo Código Penal de 1995). Cedecs, Barcelona, 1996 pp. 266-311.
- Iñaki Lasagabaster Herrarte, “*Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración*”, en *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 193, 2018, pp. 341-360.
- Javier Enrique Merlano Sierra, “*La identidad sustancial entre el delito y la infracción administrativa. Anotaciones a propósito de la aplicación analógica de la ley en el derecho administrativo sancionador*”, en *Revista de Derecho*, núm. 30, 2008, pp. 341-360.
- Jorge Eliécer Cardona Jiménez, “*Modelo hermenéutico del debido proceso en Colombia*”, en *Revista Estudios de Derecho Universidad de Antioquia*, núm. 153, 2012, pp. 217-244. *Revista Estudios de Derecho Universidad de Antioquia: Modelo hermenéutico del debido proceso en Colombia, julio 2012* Disponible en Web: <http://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/red/article/viewFile/14147/12507>. p. 217 (Consulta 13 de marzo de 2019).

- José Andrés Sánchez Pedroche, "Sanciones "indirectas" o "impropias" en Derecho Tributario", En Revista Española de Derecho Financiero, 1996, núm.91, pp. 505-532. Se requiere que la información sea completa.
- Suay Rincón, José, *Sanciones Administrativas. Publicaciones del Real Colegio de España*, Bolonia, Real Colegio de España, 1989.
- Juan Sebastián Tisnés Palacio, "Presunción de Inocencia: Principio Constitucional Absoluto", en Revista Ratio Juris, Facultad de Derecho Universidad Autónoma Latinoamericana, 2012, Ediciones UNAULA, Vol. 7, núm. 14, pp. 53-71. Luis Felipe Noreña Ospina, "Imposición de sanciones tributarias: La inercia jurisprudencial después de la expedición de la Ley 1607 de 2012", en Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 2016, núm.. 75, pp. 143-178.
- Manuel José Castro Noreña, *Naturaleza sancionatoria e imputación subjetiva de los intereses de mora tributarios*. AMBITO JURÍDICO, *Naturaleza sancionatoria e imputación subjetiva de los intereses de mora tributarios*,
- Disponible <https://www.ambitojuridico.com/noticias/columnista-online/tributario-y-contable/naturaleza-sancionatoria-e-imputacion-subjetiva-de> (Consulta: 4 de julio de 2019).
- Fernández López, Mercedes, *Prueba y presunción de inocencia*, Madrid, lustel,2005,pp. 109, 157,171.
- Martínez Lago, Miguel Ángel, *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008,pp. 34.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel, *Las infracciones en la nueva LGT. Perspectiva punitiva y garantista*, Madrid, Marcial Pons, 2007, pp. 86 y ss.
- Elementos para un análisis del sistema de infracciones de la LGT, *Crónica Tributaria*, 2009, núm. 132, pp. 165-194.
- Pedro M. Herrera Molina, Isidoro Martín Dégano y Ada Tandazo Rodríguez , "Recargos y Sanciones tributarias. Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del Congreso de la EATLP de 2015. DOC. N° 12/2015", Instituto de Estudios Fiscales, 2015, pp. 1-142.
- Sanción administrativa en Colombia, 131 *Universitas*, 107-148 (2015). VNIVERSITAS, Sanción administrativa en Colombia, julio-diciembre 2015 Disponible [http:// dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec](http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.vj131.saec). (Consulta: 4 de mayo 2019).
- Mir Puig, Santiago, *Derecho Penal. Parte General*, Barcelona, Editoria Reppertor, 2015, pp. 152.