

**ANTINOMIAS DE LOS JUICIOS DE RESPONSABILIDAD FISCAL FRENTE A LOS
FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO QUE DAN ORIGEN A LA SANCIÓN
POR INEXACTITUD EN MATERIA TRIBUTARIA**

Una tesis presentada para obtener el grado de Magister en Tributación

Autor

Liliana Valencia Solorza

Asesor

Jairo Serna Restrepo

Universidad de Manizales

Manizales

2018

Tabla de contenido

CAPÍTULO I	1
INTRODUCCIÓN	1
1.1. Planteamiento del problema.....	2
1.2. Objetivos de investigación.....	5
1.2.1. General.....	5
1.2.2. Objetivos Específicos.....	5
1.3. Justificación	5
1.4. Delimitación y alcance de la investigación.....	6
CAPÍTULO II.....	8
MARCO TEÓRICO Y ANTECEDENTES	8
2.1 Bases teóricas sobre las cuales se estructura el juicio de responsabilidad fiscal	8
2.2. El concepto de gestión fiscal.....	18
2.3. Estructuración del daño como elemento angular de los juicios de responsabilidad	21
2.4. El deber formal de declarar y su relación con el concepto de gestión fiscal	27
CAPÍTULO III.....	34
METODOLOGÍA.....	34
3.1. Diseño de la investigación	34
3.2. Tipo de estudio.....	35
3.3. Técnicas e instrumentos de recolección de información	35
3.4. Tratamiento y análisis de la información.....	36
CAPÍTULO IV.....	37
DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS	37
4.1. Estructura Teórica sobre la cual se Fundan los Juicios de Responsabilidad Fiscal.....	37
4.2. Sanción por inexactitud como título de imputación de la responsabilidad fiscal	44

4.3. Casos en los cuales es improcedente declarar responsable fiscalmente a un gestor fiscal por falta de concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos para determinar su responsabilidad aunque sea plenamente procedente imponer sanción por inexactitud en materia tributaria.....	46
CAPÍTULO V.....	51
CONCLUSIONES	51
Referencias Bibliográficas	54

CAPÍTULO I

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene como propósito poner en evidencia las contradicciones que surgen entre distintos subsistemas del derecho sancionador estatal, específicamente el sistema de responsabilidad fiscal y el régimen sancionatorio tributario en lo relacionado con la imputación de una falta fiscal motivada en la imposición de la sanción por inexactitud. Lo anterior por cuanto no son pocas las ocasiones en las cuales los funcionarios que liquidan impuestos ven cuestionada su gestión fiscal por ser consideradas inexactas las liquidaciones privadas presentadas ante el fisco nacional, sin que coincidan presupuestos de hecho y de derecho para imponer una y otra sanción.

Como se verá el sistema de responsabilidad fiscal impone a los órganos de control acreditar la presencia de tres elementos que deben concurrir en el gestor fiscal para imputar la responsabilidad tales como el daño patrimonial, el nexo de causalidad y la culpa o dolo del gestor fiscal. En tanto el régimen sancionatorio tributario indaga exclusivamente por la efectiva materialización de la conducta, esto es, el no pago de la obligación tributaria sustancial o el incumplimiento de alguno de los deberes formales, tendiendo este régimen a una suerte de responsabilidad objetiva, que de acuerdo a innumerables fallos judiciales se encuentra proscrita en Colombia. Circunstancia que cuestiona la legitimidad y unidad dogmática que existe dentro de derecho sancionador estatal colombiano en sus distintos niveles y clases.

Si bien es cierto cada régimen sancionatorio, desde el penal hasta el policivo, busca disuadir a los destinatarios de la norma de la comisión de ciertas conductas para proteger bienes jurídicos diversos y con diferente nivel de importancia dentro de la sociedad, aspecto frente al cual no sería posible exigir iguales principios, ritualidades y penas por la infracción de cualquiera de ellos. No es menos cierto que a todos los regímenes de responsabilidad les son aplicables las garantías constitucionales y entre ellas, aquellas referida a la necesidad de constatar la presencia de la responsabilidad desde el punto de vista subjetivo como dimana del artículo 29 constitucional.

Así pues, este trabajo se propone evidenciar las contradicciones que pueden surgir del régimen de responsabilidad fiscal y el régimen tributario sancionador desde aspecto dogmático y

práctico de cara a cuestionar la declaratoria como responsable fiscal siempre que la misma tenga su origen en la sanción por inexactitud impuesta por las autoridades tributarias.

Una segunda consecuencia de este, será la identificación de algunas causales de exculpación al interior de los juicios de responsabilidad fiscal y de los cuales puede valerse el gestor fiscal incurso en dichos procesos para plantear estrategias de defensa, de cara a demostrar cómo no concurren todos los supuestos de hecho y de derecho para ser declarado responsable fiscalmente cuando la acción se sustente en la inexactitud de la declaración privada de un impuesto con cargo al erario.

1.1. Planteamiento del problema

El control fiscal tiene por objeto garantizar la debida planeación, recaudo, administración, inversión y gasto de los recursos públicos; mandato que tiene su fuente constitucional en el principio democrático y en el control que los ciudadanos pueden ejercer frente a las diversas ramas del poder público. En igual sentido, debe afirmarse que dicho control fiscal y la necesidad de garantizar la debida administración de los recursos públicos se explica también, a partir de postulados económicos como son, la escases de los recursos y la finitud de los estos.

Con motivo de lo anterior, las constituciones y legislaciones modernas han adoptado todo un andamiaje jurídico, orientado a garantizar la buena administración de los bienes del Estado, tal como se evidencia con el desarrollo constitucional y legal que se ha dado a la figura del control fiscal. Paralelamente y con el propósito de garantizar el resarcimiento de los daños causados al erario con motivo de la mala disposición de recursos, distintos sistemas jurídicos, entre ellos el ordenamiento legal colombiano, han creado una serie estructuras dogmáticas y procedimentales orientadas a declarar la responsabilidad fiscal en cabeza de aquellas personas que en desarrollo de funciones públicas contribuyen, por acción u omisión, al detrimento patrimonial del Estado; aspectos sobre los cuales nos detendremos más adelante.

Uno de los conceptos fundamentales sobre los cuales se estructura el juicio de responsabilidad fiscal es el de gestión fiscal, el cual no tiene una definición legal específica y frente al cual simplemente enumeran una serie de características bajo las cuales una persona

puede ser catalogada gestora fiscal¹, circunstancia que ha permitido que a nivel legal y jurisprudencial, exista un amplio margen de acción al momento de determinar cuándo concurren elementos para ser incluido dentro de esta categoría. .

Sobre este último punto se observa, con preocupación, cómo en distintas entidades del Estado, determinan hallazgos fiscales en el marco de las auditorías realizadas por las contralorías respectivas, con motivo de las sanciones por inexactitud impuestas por la autoridad tributaria correspondiente, en virtud de procesos de fiscalización. .

Sobre el particular se tiene que, de cara a los procesos de responsabilidad fiscal, la Ley N° 610 de 2000 permite que los hallazgos encontrados en las auditorías adelantadas por la contraloría obren como plena prueba en los procesos de responsabilidad fiscal². Hipótesis frente a la cual, el hallazgo de orden fiscal debe dar lugar a la apertura de un juicio de responsabilidad.

A su vez, para que una persona se declarada responsable fiscalmente, deben concurrir una serie de elementos de orden objetivo y subjetivo, como lo son el daño, dolo o la culpa de la persona que administra recursos públicos y el nexo causal. Premisas que no coinciden con los presupuestos exigidos por las normas tributarias para la imposición de la sanción por inexactitud, pues de acuerdo a lo expresado por el artículo 647 del E.T., solo bastará con corroborar objetivamente un mayor saldo a favor o menor impuesto cargo y la comisión de alguna de las siguientes conductas:

- La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
- No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.

¹Ley 610 de 2000. “ARTICULO 3o. GESTIÓN FISCAL. Para los efectos de la presente ley, se entiende por gestión fiscal el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales.”

² Ley 610 de 2000. “ARTICULO 28. (...)

Los hallazgos encontrados en las auditorías fiscales tendrán validez probatoria dentro del proceso de responsabilidad fiscal, siempre que sean recaudados con el lleno de los requisitos sustanciales de ley. “

- La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
- La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
- Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
- Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituyen inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar. (Art. 647)

En lo que respecta específicamente a la conducta relacionada a la inclusión de costos inexistentes o inexactos, se observa que en materia tributaria existen una serie de comportamientos que podrían denominarse hechos de terceros, que acarrearán el rechazo del costo o la deducción para el contribuyente; e inclusive su desconocimiento puede tener su origen en la diferencia de criterios que sobre el mismo surja con la autoridad tributaria. Situaciones que indefectiblemente conducen a la imposición de las sanciones por inexactitud al momento de liquidar y pagar el impuesto a cargo.

Bajo los supuestos anteriores, se propone analizar los hechos de terceros que llevan a desconocer los costos asumidos por los contribuyentes en relación al impuesto de renta, para posteriormente hacer un análisis detallado de los presupuestos objetivos y subjetivos que dan origen a la sanción por inexactitud en materia tributaria y a la responsabilidad fiscal. A partir del mencionado análisis, es posible determinar la existencia de causales generales de exculpación al interior de los juicios de responsabilidad fiscal por concurrir elementos de tipo subjetivo u objetivo que liberen al gestor fiscal de cualquier tipo de responsabilidad.

Para cumplir con este propósito es indispensable responder una serie de interrogantes previos como lo son, ¿el funcionario público o particular puede ser considerado gestor fiscal por

el solo hecho de liquidar un impuesto a cargo?, ¿existe detrimento patrimonial cuando deben pagarse sanciones por inexactitud con cargo al erario?, ¿cómo se estructuraría el nexo causal entre la liquidación del impuesto a cargo y la sanción por inexactitud? y ¿cuáles serían los elementos de juicio para determinar la presencia del dolo o la culpa como elementos constitutivos del tipo subjetivo, que es indispensable para ser declarado responsable fiscalmente?

Los aspectos anteriormente mencionados nos permitirán realizar un análisis de las contradicciones que surgen entre los presupuestos de hecho y derecho que originan la sanción por inexactitud y la declaratoria de la responsabilidad fiscal.

1.2. Objetivos de investigación

1.2.1. General.

Determinar las posibles contradicciones teóricas y prácticas en que se incurre en el marco de los procesos de responsabilidad fiscal de cara a los presupuestos de hecho y de derecho que configuran la sanción por inexactitud en materia tributaria.

1.2.2. Objetivos Específicos.

1. Analizar la estructura teórica sobre la cual se fundan los juicios de responsabilidad fiscal.
2. Identificar la sanción por inexactitud como título de imputación de la responsabilidad fiscal.
3. Evidenciar casos en los cuales es improcedente declarar responsable fiscalmente a un gestor fiscal por falta de concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos para determinar su responsabilidad; aunque sea plenamente procedente imponer sanción por inexactitud en materia tributaria.

1.3. Justificación

Este trabajo se desarrolla desde los conceptos de control fiscal ejercido por la Contraloría General de República y, la sanción por inexactitud derivada de los procesos sancionatorios proferidos por la Dirección de Impuestos Nacionales; frente al caso específico de diferencias de criterio en el reconocimiento de costos y deducciones en materia de Impuestos sobre la Renta. .

La investigación se circunscribe al caso específico Gensa S.A. E.S.P., analizando las discusiones posteriores a la imposición de sanción por inexactitud correspondiente al periodo gravable 2013, la cual ha motivado por parte de la Contraloría General de la República la apertura de investigaciones de orden fiscal y frente a las cuales se considera que existen causales eximentes de responsabilidad a partir de las cuales los funcionarios investigados podrían ser exonerados.

La imputación de responsabilidad fiscal, frente al caso de estudio, se hace extensiva (según el ente de Control) al funcionario encargado de la elaboración y presentación de las declaraciones. Se pretende, a través de este estudio, fortalecer los argumentos de discusión orientados hacia la exculpación de dichos funcionarios frente a responsabilidad fiscal enunciada, especialmente cuando el desconocimiento de los costos o deducciones surge de la diferencia de criterio en la determinación y liquidación de los impuestos o concurren hechos exclusivos de terceros.

1.4. Delimitación y alcance de la investigación

La investigación se centra en analizar el desarrollo de los juicios de responsabilidad fiscal y la imposición de sanción por inexactitud en Colombia. Si bien es cierto, ambas figuras son de plena aplicación en otros regímenes legales, se consideró innecesario realizar un estudio comparativo de su aplicación y entendimiento en otros países, por cuanto estos tópicos poseen en nuestro país un desarrollo legal aceptable, su crecimiento se ha visto potenciado por la doctrina, la jurisprudencia y los pronunciamientos que al respecto ha proferido la administración tributaria y los organismos de control.

Pese a lo anterior y al arraigo de ambas figuras en nuestro ordenamiento, el límite temporal que se ha fijado en el trabajo para analizar y concluir acerca del desarrollo dogmático, legal y jurisprudencial de los ejes fundantes de este trabajo, a excepción del componente histórico, no es anterior al año de 1991; esto por cuanto la nueva carta política impuso nuevos paradigmas al sistema sancionador estatal que indefectiblemente inciden en estas figuras. Otro aspecto destacado consiste en la ampliación de los fines del Estado, circunstancias que generó un entendimiento mucho más amplio del concepto de gestión fiscal a partir de la irrupción una estructura de legal de gestión, recaudo, administración, inversión y control de recursos. Por último, ante los retos e innovaciones que permanentemente imponen las relaciones jurídico-

negociales, no puede analizarse la sanción por inexactitud desde una perspectiva asincrónica y carente de actualidad, pues antes que la forma, en los tiempos actuales la inexactitud está orientada a constatar las maniobras fraudulentas carentes de sustancia económica para aminorar la carga impositiva. Por estas razones, se buscó acceder a fuentes recientes y sustentadas en los propósitos que persiguen ambos regímenes de responsabilidad en la actualidad.

Así mismo debe indicarse que el trabajo por tener como ejes transversales los sistemas de responsabilidad fiscal y el régimen sancionatorio tributario, pretendió profundizar en el desarrollo dogmático y práctico de estas figuras, como quiera que la investigación fue estrictamente documental los documentos fueron seleccionados en atención a su proximidad con el tema, circunstancia que si bien es cierto pudo haber excluido textos de utilidad para los propósitos de este trabajo, permitió hacer un rastreo de manera ágil y rápida a partir de la elaboración de fichas de investigación que posibilitaron la identificación de aquellas ideas que contribuyeron a demostrar los objetivos planteados en este trabajo.

CAPÍTULO II

MARCO TEÓRICO Y ANTECEDENTES

2.1 Bases teóricas sobre las cuales se estructura el juicio de responsabilidad fiscal

El surgimiento de los organismos de control dentro del Estado tiene su origen con el advenimiento de las constituciones modernas y el surgimiento de mecanismos de control político y legal de los actos del soberano. Las teorías de los derechos del hombre y del ciudadano, así como las ideas de la representación popular por parte de los organismos parlamentarios son el fundamento dogmático sobre el cual se estructurarán los distintos juicios de responsabilidad de los que puede ser pasible el soberano y que a medida que se expande el Estado se hará extensivo a otros funcionarios. Es así como el primer control de orden político que se reconoce al interior de la teoría del Estado moderno, son aquellos juicios adelantados por instancias deliberativas que tenían como propósito avalar las decisiones de los gobernantes, tal como fuera el caso de la cámara de los lores y los comunes en el Reino Unido y posteriormente las asambleas generales francesas y americanas en la época revolucionaria.

El segundo mecanismos de control que se ha cimentado en la moderna estructura del Estado es el control constitucional, que surge ante la necesidad de preservar los mandatos plasmados en las constituciones escritas y creados por el poder constituyente originario, impidiendo así que el legislador ordinario sustituya el texto político.

El tercero de los mecanismos de control que se ejerce sobre los poderes del Estado surge de la necesidad de ajustar el comportamiento de los funcionarios de la administración pública a los postulados que les impone la constitución y la ley, así como también, actuar como garantes de los intereses de los ciudadanos frente a las autoridades; con lo cual se da surgimiento al ministerio público en su acepción actual.

Por su parte, el control fiscal tiene origen con el advenimiento de las constituciones modernas y el surgimiento del principio de legalidad, esto por cuanto dichas cartas de derechos impusieron una serie obligaciones a cargo del Estado y a su vez limitaron el proceso de recaudo, administración y gasto de los recursos que exigía la administración pública a través de la imposición de tributos, tal como fuese expresado por los colonos americanos al señalar “*no taxation without representation*”.

Como se observa, los modelos de control político y legal que han surgido para hacer frente a los poderes desmedidos de la administración pública, tienen su fundamento en el principio de legalidad que orienta el actuar de las autoridades, pero en tratándose del juicio de responsabilidad fiscal, se observa que este guarda estrecha relación con la teoría de la responsabilidad del Estado³ y la necesidad de garantizar la reparación de aquellos intereses en cabeza de la colectividad y sobre los cuales se proyecta el gasto público como herramienta para hacerlos efectivos, cuando mediando conductas de funcionarios públicos que puedan afectar el erario se haga necesario repararlos.

Al respecto debe indicarse que en su genealogía, el control fiscal involucraba una triple perspectiva que encerró en primer lugar la discusión y aprobación de los impuestos y contribuciones a cargo de los ciudadanos para financiar los gastos del Estado. En segundo lugar, el control fiscal tiene como propósito reglar la administración y planeación del gasto a través del surgimiento de las leyes generales de presupuesto; y por último, la ejecución de los recursos públicos para el cometimiento de los fines del Estado. Dicha circunstancia provocó que el control fiscal se caracterizara como un proceso de control previo, formal y poco técnico orientado a hacer las veces de sistema de administración de los recursos del gobierno, sin manifestar preocupación alguna por la inversión o destinación de los recursos pues las obligaciones del Estado y el flujo de dinero permitía que el control en la destinación de recursos no se hiciera imperioso. Situación que distorsionó en sus orígenes los órganos de control fiscal pues no se orientaban por criterios técnico financieros y eran fácilmente permeables por intereses políticos pues en muchas ocasiones eran cuerpos colegiados elegidos por otros órganos de las ramas del poder público.

Sin embargo, dicho paradigma se modificó con la desaparición del Estado gendarme y expansión de las obligaciones del gobierno frente a los ciudadanos a partir de la necesidad de sufragar servicios públicos, bienes públicos e incluso participar en la economía para garantizar condiciones de bienestar en cabeza de los ciudadanos. Como afirma Corredor (2009):

³ El control fiscal y su ajuste dentro del Estado Social de Derecho. Maldonado Narváez, Marlon Iván. “El control fiscal responde al impulso de la teoría de la responsabilidad del Estado, en el que se da un paso de la irresponsabilidad absoluta, a la responsabilidad que se va fraccionando, de acuerdo con los actos que den lugar a la misma y se observan, entre ellos, aquellos actos que sean de responsabilidad directa del funcionario público o particular que temporalmente ejerza función pública” (Palacio, 2001).

(...) El Estado ha crecido – de un modo nunca antes visto en la historia – a impulso de la doctrina económica (el proteccionismo keynesiano) que veía en él la salida a la crisis de los años treinta del siglo XX (y además por las exigencias de los movimientos sociales que reclamaron con justeza al Estado desde finales del siglo XIX, un papel más amplio que el de policía). Pero en estos setenta años creció más de lo manejable (y controlable), y ya no puede proveer ni siquiera lo mínimo que debía hacer para los liberales: seguridad, policía y justicia (...) y lo más gravoso son las empresas públicas, y ello conlleva la necesidad imperiosa de liberar al tesoro de déficit creciente por las empresas no redituables... (pp. 48-49)

Esta situación puso en evidencia la finitud de los recursos públicos y con la irrupción del Estado Social de Derecho, se impuso la necesidad de proteger el erario y garantizar la debida inversión y destinación de los recursos. Sobre este punto, se encuentra que el control fiscal de la administración y disposición de los recursos públicos, inicialmente respondía a propósitos eminentemente administrativos, que se encargaba de velar por la consonancia del gasto con las leyes generales de presupuestos. Sin embargo, con el surgimiento del concepto del Estado Social de Derecho y las crisis económicas de los gobiernos para financiar el gasto provocaron la evolución del concepto de control fiscal.

Lo anterior provocó que dentro de la dogmática de la gestión fiscal se empezara a acudir a conceptos propios de la ciencia económica como la eficiencia u optimalidad, para examinar y evaluar la necesidad del gasto. Conceptos que se vinculan con la ausencia de recursos para sufragar los gastos públicos y la contracción de los ingresos del Estado.

No obstante, como el control de la Hacienda Pública puede ser presa fácil de intereses sectarios, al interior de un debate político, que olvidan el principio de optimalidad económica de los recursos, el control fiscal independiente de las demás ramas del poder se ha hecho indispensable. Así más que control político, aunque inherente e él según algunos teóricos, el control fiscal se presenta como un control técnico-legal y de gestión. (Corredor, 2009. p. 41)

En este punto debe indicarse que en la historia republicana de Colombia se han concebido distintos sistemas de control fiscal, los cuales han respondido a diversos momentos históricos del

país. Es así como el artículo 180 de la Constitución de Cúcuta de 1821, de manera expresa disponía:

No se extraerá del tesoro común cantidad alguna en oro, plata, papel u otra forma equivalente, sino para los objetos e inversiones ordenados por la ley; y anualmente se publicará un estudio y una cuenta reguladora de las entradas y de los fondos públicos, para conocimiento de la Nación. (Constitución de Cúcuta, 1821, art. 180)

Bajo esta normativa, se creó una institución denominada Contaduría General de Hacienda, que se concibió bajo el modelo continental europeo, caracterizado por un control previo, formal, preceptivo y que se encontraba ligado a la rama ejecutiva. Lo que significó que el control sobre los actos de disposición y gastos se hacía en una etapa anterior a su ejecución, en tanto el control preceptivo implicaba la revisión de los actos en el momento mismo de su ejecución. Circunstancia que era aceptable, se insiste, para un gobierno con pocas obligaciones a cargo y un volumen de contratación bastante bajo.

Este órgano se caracterizó principalmente por ser un cuerpo colegiado integrado por funcionarios designados por el gobierno de turno, desnaturalizando así su función de seguimiento y control de gasto. Aspecto que se buscó fuera subsanado con su reestructuración a través de la Ley Orgánica de la Administración de Hacienda Pública, que pretendió dotar de un carácter técnico este organismo de control a partir de la clasificación de los gastos que debía asumir el Estado y la modificación de su estructura.

Los cambios posteriores no fueron significativos por cuanto únicamente se modificó el número de integrantes y la manera en que estos serían electos, sin alterar ostensiblemente las facultades y poderes de este organismo, que se reitera, se encontraba permeado por intereses políticos.

El inicio de la segunda etapa del proceso de evolución del control fiscal en Colombia, puede ubicarse en el año de 1923, cuando como consecuencia de las recomendaciones realizadas por la Misión Kemmerer, se evidenció la necesidad de adecuar las instituciones financieras del Estado a los retos que imponía la internacionalización de la economía, lo que significó el desarrollo de importantes reformas legales como lo fue la Ley N° 11 de 1923 – creación del

Banco de la República -, la Ley N° 34 de 1923 – direccionamiento del presupuesto nacional - y la Ley N° 42 de 1923 – que reestructura la contabilidad, el fisco y el erario-. Esta última siendo el gran antecedente en lo referente al control fiscal como se conoce hoy, pues se propuso crear un órgano centralizado de control fiscal para todos los niveles del Estado.

El Acto Legislativo No. 1 de 1945 introdujo una modificación en el artículo 209 de la constitución política de 1986, donde se determinó que la contraloría sería una oficina de contabilidad y de vigilancia fiscal, y no ejercería funciones administrativas distintas a las inherentes al desarrollo de su propia organización. Normativa que sería complementada por lo dispuesto en la Ley N° 20 de 1975, al dotar de carácter técnico financiero las actividades desarrolladas por la Contraloría General de la República.

Artículo 2°. El Contralor General de la República, ejercerá sobre las entidades o personas que a cualquier título reciban, manejen o dispongan de bienes o ingresos de la Nación, la vigilancia y el control fiscal que le garanticen al Estado su conservación y adecuado rendimiento.

Artículo 3°. La Contraloría General de la República, aplicará sobre las dependencias incluidas en el Presupuesto Nacional, los sistemas de control fiscal que ha venido empleando dentro de sus etapas integradas de "Control Previo", "Control Perceptivo" y "Control Posterior...

(...) Artículo 7°. La Auditoría verificará la intervención o examen de cuentas, sobre los respectivos libros de contabilidad, comprobantes y registros con el objeto de constatar la forma como se está cumpliendo la gestión fiscal, y expedirá el certificado o fenecimiento sobre la legalidad y autenticidad de las operaciones financieras y de los movimientos de almacén. (Ley N° 20, 1975)

Como se observa, la inclusión de aspectos técnicos en el control realizado por la contraloría no modificó los rezagos que nuestro país tenía del sistema continental europeo, conservando el control previo y preceptivo.

A partir de la entrada en vigencia de la Constitución Política de 1991 se fortaleció en nuestro país el papel de los organismos de control tal como es el caso de la procuraduría,

contraloría y el consejo nacional electoral. En lo que atinente a la Contraloría General de la República, se tiene que el modelo bajo el cual se creó dicha entidad en el texto constitucional introdujo significativas modificaciones en el sistema de control del gasto público, no solo desde el aspecto procedimental sino también desde el aspecto dogmático. Frente al procedimiento se tiene que se estableció que este sería posterior y selectivo, de cara a los aspectos sustantivos, se encontró que el texto constitucional introdujo conceptos tales como la gestión fiscal, eficiencia, equidad y valoración de los costos ambientales. Hecho que vinculó el control fiscal con conceptos estrictamente económicos y financieros, preocupándose en gran medida por lo que sería la eficiencia desde la perspectiva de la inversión, optimización y gestión de los recursos. Así mismo, se incluye desde el texto constitucional a los particulares como sujetos pasivos del control cuando administren y causen gasto del recurso público.

Artículo 267. El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación.

Dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva conforme a los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley. Esta podrá, sin embargo, autorizar que, en casos especiales, la vigilancia se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos, y contratadas previo concepto del Consejo de Estado.

La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. En los casos excepcionales, previstos por la ley, la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial. (Constitución Política, 1991, art. 267).

Sistema que se insertó en el modelo de control anglosajón, que le brinda preponderancia a la separación de poderes, en este caso a través del control al gasto público con lo que sería denominado posteriormente un derecho sancionador, sin desconocer los procesos de auditoría interna que pueden adelantarse al dentro de las entidades públicas con las oficinas de control interno.

El texto constitucional fue desarrollado en la legislación interna por la Ley N° 42 de 1993 – *“Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero y los organismos que lo ejercen”*– normativa que constituye una verdadera codificación y dispuso que todas las entidades públicas en todos los niveles –descentralización territorial, por servicios y por colaboración (Sentencia C-1051, 2001)⁴ – serían sujetos pasivos de control. Reiterando la posibilidad de vigilar la ejecución de los recursos públicos administrados por los particulares en este caso haciendo referencia a los particulares que manejen fondos o bienes del Estado, las personas jurídicas y cualquier otro tipo de organización o sociedad que maneje recursos del Estado en lo relacionado con éstos.

En igual sentido, dicho texto legal incluyó en su articulado la definición de lo que debía entenderse por control posterior y selectivo en su artículo 5, indicando en el caso del primero, que consiste en la vigilancia de las actividades, operaciones y procesos ejecutados por los sujetos de control y de los resultados obtenidos por los mismos, en tanto el control selectivo se refiere a la elección mediante un procedimiento técnico de una muestra representativa de recursos, cuentas, operaciones o actividades para obtener conclusiones sobre el universo respectivo en el desarrollo del control fiscal.

Se acentuaron también los criterios técnicos, económicos y financieros que orientan el sistema de control reiterando la necesidad de incluir, dentro del análisis, conceptos como la eficiencia, la economía, la eficacia, la equidad y la valoración de los costos ambientales, de tal manera que se permita determinar, en un período específico, que la asignación de recursos es la más conveniente para maximizar los resultados; que en igualdad de condiciones de calidad los bienes y servicios se obtengan al menor costo; que sus resultados se logren de manera oportuna y guarden relación con sus objetivos y metas. Así mismo, que permita identificar los receptores de la acción económica y analizar la distribución de costos y beneficios entre sectores económicos,

⁴ Sentencia C-1051 de 2001. Corte Constitucional. M.P. JAIME ARAUJO RENTERÍA “Existen varios tipos de descentralización, a saber: territorial, funcional o por servicios, por colaboración y, finalmente, por estatuto personal. La descentralización territorial se entiende como el otorgamiento de competencias o funciones administrativas a las entidades territoriales regionales o locales, las cuales se ejecutan en su propio nombre y bajo su propia responsabilidad. La descentralización funcional o por servicios consiste en la asignación de competencias o funciones del Estado a ciertas entidades, que se crean para ejercer una actividad especializada, tales como los establecimientos públicos, las corporaciones autónomas regionales, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta. La descentralización por colaboración se presenta cuando personas privadas ejercen funciones administrativas, v. gr. las Cámaras de Comercio y la Federación Nacional de Cafeteros y, por último, la descentralización por estatuto personal, cuyo concepto fundamental es el destinatario de la norma jurídica.”

sociales y entre entidades territoriales; y cuantificar el impacto por el uso o deterioro de los recursos naturales y el medio ambiente para evaluar la gestión de protección, conservación, uso y explotación de los mismos.

En este sentido, se encuentra también que se estableció de manera específica el control del que serían objeto los actos de gasto de las entidades que administran recursos públicos, indicando que este giraría en torno a aspectos financieros, legales, de gestión, de resultados y de cuentas. Apartado que permite delinear el ámbito de acción del concepto de la gestión fiscal, que debe tomar en consideración todas las aristas atrás descritas a efecto de precisar la pertinencia e idoneidad del gasto (Sentencia C-374, 1995)⁵.

La normativa contenida en la Ley N° 42 de 1993 fue complementada por la Ley N° 87 de 1993 –“*Por la cual se establecen normas para el ejercicio del control interno en las entidades y organismos del Estado y se dictan otras disposiciones*” – a través de la cual se crea el sistema de control interno en las diferentes entidades en sus diferentes órdenes y niveles, así como en la organización electoral, en los organismos de control, en los establecimientos públicos, en las empresas industriales y comerciales del Estado, en las sociedades de economía mixta en las cuales el Estado posea el 90% o más de capital social, en el Banco de la República y en los fondos de origen presupuestal. Dentro de los cuales se estableció como objetivo de este sistema, la adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos.

Para el año 2000 se aprueba por el Congreso de la República la Ley N° 610 –“*Por la cual se establece el trámite de los procesos de responsabilidad fiscal de competencia de las contralorías*”– normativa que amalgama aspectos sustantivos y procedimentales tanto de la teoría de responsabilidad fiscal como de los juicios de responsabilidad adelantados por la contraloría en los distintos niveles.

⁵ Sentencia C-374 de 1995. Corte Constitucional. M.P. ANTONIO BARRERA CARBONELL “El control fiscal constituye una actividad de exclusiva vocación pública que tiende a asegurar los intereses generales de la comunidad, representados en la garantía del buen manejo de los bienes y recursos públicos, de manera tal que se aseguren los fines esenciales del Estado de servir a aquélla y de promover la prosperidad general, cuya responsabilidad se confía a órganos específicos del Estado como son las Contralorías (nacional, departamental, municipal), aunque con la participación ciudadana en la vigilancia de la gestión pública. Pero si bien el ejercicio del control fiscal es responsabilidad de las contralorías, ello no excluye la posibilidad de que excepcionalmente la vigilancia se realice por los particulares.”

El primer elemento relevante que se constata en la Ley N° 610 de 2000 surge del establecimiento de los elementos que configuran la responsabilidad fiscal como lo reconoce en la actualidad el ordenamiento jurídico colombiano. En este punto debe señalarse que el artículo 1 de la ley en estudio estructuró lo que en materia penal podría denominarse la conducta típica de la falta fiscal, nutriendo esta categoría general con elementos que podríamos denominar específicos y frente a los cuales fácilmente podríamos hacer el símil frente a los elementos de tipo objetivo y subjetivo. Todo esto como es propio del derecho administrativo sancionador, que se nutre indudablemente de los desarrollos teóricos propios del derecho penal.

En este caso, se tiene que el elemento objetivo de lo que podríamos denominar el “tipo fiscal” se refiere específicamente a las conductas que configuran la afectación al patrimonio público, las cuales podrían ser descritas como la acción u omisión que origina un daño al erario, tipo que requiere que el sujeto reúna ciertas condiciones especiales, pues debe actuar en virtud de la gestión fiscal o con ocasión de esta. Aspecto que se desarrollará a profundidad más adelante.

En lo atinente al elemento subjetivo de quien comete lo que hemos denominado el “tipo fiscal”, se encuentra que la Ley N° 610 de 2000 proscribió la responsabilidad objetiva, y determinó que la acción u omisión debía desplegarse de manera culposa o dolosa, circunstancia que impone a las autoridades de instrucción que adelantan juicios de responsabilidad, una exigente labor probatoria pues la intencionalidad del sujeto obedece a su fuero interno y muchas veces dicho juicio se funda en aproximaciones antes que en verdaderas certezas jurídicas.

Otro de los elementos que se destaca de la Ley N° 610 consiste en que la norma hace una mención expresa de lo que debe entenderse por gestión fiscal, señalando que la misma encierra una amplia variedad de actos y conductas en las que pueden incurrir funcionarios públicos y particulares, e imponiéndoles en todo caso la necesidad de actuar de conformidad con los principios que orientan el actuar de función administrativa.

En igual sentido, la ley estableció el propósito de los procesos de responsabilidad fiscal, determinando de manera precisa que el fin de estos juicios es generar un resarcimiento en cabeza del Estado, criterio que fuera modulado por la Corte Constitucional al indicar que procede la indemnización de perjuicios bajo la comprensión de que el detrimento patrimonial encarna un daño emergente por la no disposición de los recursos y la pérdida de poder adquisitivo de la moneda. Así:

“El resarcimiento del perjuicio, debe guardar correspondencia directa con la magnitud del daño causado mas no puede superar ese límite” (Sentencia C-197, 1993). Y no podría ser de otro modo, pues de indemnizarse por encima del monto se produciría un enriquecimiento sin causa, desde todo punto de vista reprochable. Por lo mismo, la indemnización por los daños materiales sufridos debe ser integral, de tal forma que incluya el valor del bien perdido o lesionado (daño emergente), y el monto de lo que se ha dejado de percibir en virtud de tal lesión (lucro cesante). A lo cual se suma la indexación correspondiente, que para el caso de la responsabilidad fiscal se halla prevista en el inciso segundo del artículo 53 de la ley 610. (Sentencia C-840, 2001)

Lo anterior, evidencia el significativo avance que dio el sistema de responsabilidad fiscal colombiano con la entrada en vigencia de la Ley N° 610 de 2000, creando toda una estructura teórica, que para efectos de este trabajo ha servido de base para declarar la responsabilidad fiscal cuando se imponen sanciones tributarias como consecuencia de la inexactitud en las liquidaciones privadas de impuestos a cargo de las entidades públicas.

Para el caso que nos ocupa, se tiene que la Auditoria General de la República en reiterados pronunciamientos ha manifestado:

[...] Resulta por lo menos inaudito que los recursos que deben ser destinados a la satisfacción de las necesidades colectivas, sean utilizados para cancelar las sanciones, multas e intereses de mora que se imponen a cargo de las entidades públicas como consecuencia de la desidia y de la conducta gravemente omisiva.

[...] Para a Auditoria General de la República constituye detrimento patrimonial al patrimonio público el pago que hacen las entidades por concepto de intereses de mora y sanciones que tengan origen en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias y de otra índole.

Lo anterior, significa que en criterio de la AGR es procedente adelantar proceso de responsabilidad fiscal en contra de quienes tienen asignadas las funciones de declarar y/o pagar obligaciones a cargo de las entidades públicas, cuando como consecuencia de su incumplimiento, los organismos deban asumir el pago de intereses de mora o cualquier tipo de sanción. (Auditoría General de la Republica, 2004. p. 2)

Criterio ampliamente respaldado por la Contraloría General de la República que en diversos fallos ha considerado responsable fiscalmente al funcionario que, encontrándose en el deber de liquidar impuestos a cargo o realizar pagos al fisco, no lo hace dentro término legal y con su actuar da lugar a la imposición de sanciones de orden tributario, como lo ha expuesto en diversos conceptos y fallos de responsabilidad fiscal:

Así mismo señaló el Consejo de Estado que considera que el pago de sumas por concepto de intereses de mora, sanciones o multas entre entidades u organismos públicos originados en la conducta dolosa o gravemente culposa de un gestor fiscal, no puede calificarse contablemente ni presupuestalmente como una “mera transferencia de recursos”, sino como un gasto injustificado que surge del incumplimiento de las funciones de dicho gestor fiscal. (Contraloría General de la República, 80112 EE240, 2011)

Supuesto a partir del cual puede concluirse que la imposición de sanciones por inexactitud en las declaraciones tributarias puede servir de fundamento para la imputación de la responsabilidad fiscal.

2.2. El concepto de gestión fiscal

Como se anotó en párrafos anteriores, el concepto de gestión fiscal en la actualidad involucra una serie de aditamentos de orden técnico, financiero y jurídico. Lo anterior, por cuanto el legislador incluyó toda una serie de aspectos bajo los cuales debe evaluarse el proceso de gestión fiscal adoptando criterios de orden económico al hacer uso de términos como eficiente, eficaz, oportuno y equitativo para vincularlos posteriormente al cometimiento de los fines esenciales del Estado.

No debe perderse de vista que el artículo 3 de la Ley N° 610 de 2000, alinea el concepto de gestión fiscal con el texto constitucional, pues en la carta política existe todo un andamiaje de reglas orientadas a determinar cómo se financia el Estado, específicamente lo referido al establecimiento de impuestos, tasas y contribuciones (Art. 338 y 363 C. P.); la explotación de los monopolios y la constitución de empresas industriales y comerciales del estado (332 – 338 C. P.), para posteriormente abordar toda la normativa referida a la planeación y destinación de los recursos (Art. 345 – 355 C.P.) y otras disposiciones que se refieren a la fijación de reglas para

destinación de las rentas obtenidas por el Estado (Art. 356 - 364 C.P.), y, finalmente, establecer la estructura para garantizar la debida administración e inversión de dichos dineros (Art. 264 – 274 C.P.).

En este sentido, debe indicarse que la acepción moderna que se posee de la gestión fiscal involucra diversas etapas del proceso de generación, asignación, administración, inversión y control de los recursos, tal como fuese definido por el honorable Consejo de Estado en Sentencia del 17 de febrero de 2011:

Gestión fiscal es, entonces, el conjunto de actividades económico-jurídicas relacionadas con la adquisición, conservación, explotación, enajenación, consumo, o disposición de los bienes del Estado, así como la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines de este y realizadas por los órganos o entidades de naturaleza jurídica pública o por personas naturales o jurídicas de carácter privado... (Consejo de Estado, 2011, Exp. 30701)

Hipótesis bajo la cual, la responsabilidad fiscal no recae exclusivamente en el funcionario público que decide la destinación de los recursos, hecho que amplía el margen de acción y de persecución de cara garantizar la debida administración e inversión de los recursos y dota de herramientas mucho más amplias al órgano de control cuando pretenda punir los comportamientos que pueden dar lugar al detrimento patrimonial.

En este apartado debe memorarse lo expuesto en párrafos anteriores, frente a aquellas acciones que en el marco de la Ley N° 610 del 2000 dan origen al daño patrimonial, pues bajo esta definición y la variedad de verbos rectores que introduce la norma, permite que éste se configure por cualquiera de los funcionarios públicos o particulares que gestionen, usen, administren, inviertan y vigilen recursos públicos. Lo expuesto ha dado lugar a pronunciamientos jurisdiccionales en los cuales se reconoce la responsabilidad de particulares y funcionarios que si bien no tiene facultad de ordenación del gasto, si los administran.

Como bien se aprecia, se trata de una definición que comprende las actividades económicas, jurídicas y tecnológicas como universo posible para la acción de quienes tienen la competencia o capacidad para realizar uno o más de los verbos asociados al tráfico económico de los recursos y bienes públicos, en orden a cumplir los fines

esenciales del Estado conforme a unos principios que militan como basamento, prosecución y sentido teleológico de las respectivas atribuciones y facultades. Escenario dentro del cual discurren, entre otros, el ordenador del gasto, el jefe de planeación, el jefe jurídico, el almacenista, el jefe de presupuesto, el pagador o tesorero, el responsable de la caja menor, y por supuesto, los particulares que tengan capacidad decisoria frente a los fondos o bienes del erario público puestos a su cargo. Siendo patente que en la medida en que los particulares asuman el manejo de tales fondos o bienes, deben someterse a esos principios que de ordinario son predicables de los servidores públicos, al tiempo que contribuyen directa o indirectamente en la concreción de los fines del Estado. (Sentencia C-840 de 2001)

Visto lo anterior, se concluye que la gestión fiscal no puede ser definida a partir de una conducta exclusiva de un agente y que incluye dentro de sí, todas las etapas orientadas a la consecución, recaudo, administración, inversión y control de los recursos públicos.

El análisis de la gestión fiscal ha dado lugar a la adopción de la teoría de la solidaridad en materia fiscal, esto por cuanto si bien es cierto el detrimento patrimonial puede configurarse a partir de la realización de una única conducta, también puede presentarse conductas concurrentes cometidas por uno o varios sujetos. Frente a este último caso, éstas han sido la fuente para estructurar la responsabilidad solidaria, tal como fuera anotado por el Honorable Consejo de Estado:

Cabe recordar que la doctrina y la jurisprudencia en forma unánime señalan que cuando existen concurso de conductas eficientes en producción del daño, que provenga de personas diferentes a la víctima directa, se configura una obligación solidaria. Esto significa que el afectado puede exigir la indemnización de cualquiera de las personas que participaron en la producción del daño, de conformidad con lo establecido en el artículo 2344 del C.C. (Consejo de Estado, Número de Radicado: 76001-23-31-000-1994-0080-01, Exp. 13763)

En el fallo atrás referenciado, el Consejo de Estado determinó que para constatar la existencia de la solidaridad en materia fiscal, se hace necesario verificar la colaboración o concurrencia de conductas necesarias, concomitantes, complementarias y eficientes para la producción de detrimento patrimonial; y en segundo lugar, que sea cuantificable el daño

patrimonial producido por cada uno de los partícipes en el ilícito fiscal. Criterio que ha sido reiterado por la Contraloría General de la República al afirmar en diversos fallos lo siguiente:

(...) cuando concurren varias voluntades de distintos sujetos en la generación del hecho generador del daño, los cuales provengan de una misma unidad de fuente, temporal y circunstancial, surge una relación solidaria, para reparar lo causado. Luego entonces, si se produce un daño al patrimonio público, por parte de varios servidores públicos y particulares, la obligación que nace es de carácter solidario.. (Contraloría General de la República, 2016, Fallo de Responsabilidad Fiscal No. 021 del 28, 2016)

De lo expuesto se concluye que la gestión fiscal involucra diversas etapas en la administración e inversión de los recursos, imponiendo al funcionario público o particular que interviene en su ejecución, la necesidad de garantizar la conservación del valor del erario e impedir en este, la generación de sobrecostos asociados a su inversión o la no percepción de recursos. Gestión fiscal que por darse en distintos niveles al involucrar la generación, administración e inversión de recursos, es realizada por varios agentes que con la comisión de una o varias conductas, pueden dar lugar al detrimento patrimonial y que, en algunos casos se pueda predicar la existencia de responsabilidad solidaria.

2.3. Estructuración del daño como elemento angular de los juicios de responsabilidad

El daño es el elemento angular que funda todo juicio de responsabilidad, pues ante la ausencia de conducta dañina no podrá imputarse la afectación a bien jurídico alguno y de suyo, no habrá interés jurídico o patrimonio cualquiera que reparar, como fue expresado por el profesor Juan Carlos Henao Pérez:

Regla primordial del derecho de responsabilidad es aquella que anuncia que sin “perjuicio no hay responsabilidad”, al punto tal que el profesor Chapus ha escrito: “la ausencia del perjuicio es suficiente para hacer vano cualquier intento de comprometer la responsabilidad del Estado.” En efecto, la existencia del perjuicio es de tal trascendencia que su ausencia implica la imposibilidad de pretender la declaratoria de responsabilidad. Esta regla se encuentra ratificada naturalmente por la jurisprudencia colombiana, la cual anuncia que “el daño constituye un requisito de la obligación de indemnizar”, y que al no demostrarse “como elemento de la responsabilidad estatal, no permite que ésta se

estructure” Como se observa, la ausencia del daño trae consecuencias negativas para quien intenta una acción en responsabilidad: impide la declaración de esta. (Henaó, 1998, p. 77)

Visto lo anterior, se encuentra que cualquier juicio de responsabilidad que pretenda iniciarse, sea cual fuere su naturaleza, deberá constatar de manera preliminar la existencia del daño y la afectación que el mismo generó en un interés jurídico concreto pues ante la ausencia de este, la pretensión de cualquier tipo de responsabilidad está llamada a fenecer. Sin embargo, no debe perderse de vista que la presencia del elemento o la conducta dañina que se proyecta sobre los bienes jurídicos que se tutelan a favor del Estado o de una persona; genera indefectiblemente la declaratoria de la responsabilidad.

En este punto es necesario distinguir el alcance de dos conceptos que se utilizan indistintamente en el derecho de la responsabilidad, como lo es el daño y el perjuicio, esto por cuanto el primero se refiere a un hecho materializado en el mundo exterior que afecta la integridad de un objeto, personas, intereses o patrimonios. En tanto el perjuicio puede ser definido como las consecuencias que se derivan de la materialización del daño, conceptos que deben quedar claramente definidos por cuanto los mismos son caras distintas de la misma moneda, y la caracterización de cada uno de ellos permitirá determinar el alcance de la acción reparatoria o indemnizatoria que persigue todo juicio de responsabilidad, supuesto al que no escapan los juicios fiscales; tal como fuera enunciado por la Corte Suprema de Justicia en Sentencia de diciembre de 1943 (como se citó en Henaó, 1998):

(...) “el daño, considerado en sí mismo, es la lesión, la herida, la enfermedad, el dolor, la molestia, el detrimento ocasionado a una persona en su cuerpo, en su espíritu o su patrimonio” mientras que “el perjuicio es el menoscabo patrimonial que resulta como consecuencia del daño; y la indemnización es el resarcimiento, la reparación, la satisfacción o pago del perjuicio que el daño ocasionó. (p. 77)

En lo que se refiere a las características que debe reunir el daño, se tiene que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha determinado que este debe ser personal y cierto, entendiendo por daño personal “aquel que afecta derechos que tiene el demandante sobre el bien o interés que sufrió el menoscabo debiendo establecerse la titularidad jurídica sobre el derecho que tiene respecto de ese bien menguado” (Consejo de Estado, 2011, Exp. 19311) ,elemento que

se ha orientado específicamente a individualizar de manera concreta quienes son los interesados en la reparación o indemnización, imponiendo el deber de acreditar una relación o derecho reconocido por la ley para ejercer la acción de responsabilidad.

La segunda característica que debe reunir el daño es que este debe ser cierto, es decir, debe constatarse su ocurrencia en el mundo externo, debe generar un perjuicio en un derecho o interés jurídico y debe estar en capacidad de ser valorado o cuantificado desde una perspectiva ajena a quien padeció el daño. La certidumbre del daño, se reitera, es la base de todo juicio de responsabilidad y sin este no habrá lugar a ningún tipo de imputación y mucho menos a reparación o indemnización alguna.

Un tercer aspecto a analizar del daño y consecuentemente de la tasación de los perjuicios, surge al cuestionar el propósito que persiguen los juicios de responsabilidad, es decir, ¿tiene naturaleza indemnizatoria o debe generar un enriquecimiento en quién vio afectado un derecho o interés legítimo? Sobre el particular se tiene que dicho criterio ha variado al interior de la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado, corporaciones que en los inicios se inclinaban por asumir una postura meramente indemnizatoria, es decir, la reparación debe estar en proporción con el perjuicio que se causó de tal modo que el derecho, interés o patrimonio sean restituidos al estado en el que se encontraban antes del acaecimiento del daño y materialización del perjuicio, como lo expresara el máximo tribunal constitucional en Sentencia C-197 de 1993 al mencionar: “el resarcimiento del perjuicio, debe guardar correspondencia directa con la magnitud del daño causado, más no puede superar el límite”.

En este sentido, el profesor Juan Carlos Henao Pérez ha dado una explicación más diáfana del sustento doctrinal y dogmático de esta postura:

La explicación que se da a esta regla se apoya en un principio general del derecho: si el daño se indemniza por encima del realmente causado, se produce un enriquecimiento sin justa causa a favor de la “víctima; si el daño se indemniza por debajo de lo realmente causado se genera un empobrecimiento sin justa causa para la víctima. Es así el daño la medida del resarcimiento”. (Henao, 1998, p. 45)

Este criterio, a la fecha ha sido revaluado por las máximas corporaciones judiciales de nuestro país, a partir del concepto de pérdida de oportunidad económica para la persona que

padece el daño, haciendo uso de las categorías contenidas en el artículo 1614 del Código Civil, como lo son el daño emergente y el lucro cesante, figuras aplicables a la responsabilidad extracontractual a partir de diversos fallos judiciales; refiriendo el primero como el perjuicio de orden económico que surge en cabeza de la persona que a partir de una conducta dañina ve afectado su patrimonio, un derecho o interés jurídico, concepto que involucra las demás erogaciones económicas en las que debe incurrir para hacer frente a las consecuencias asociadas al daño. Por su parte el segundo, ha de entenderse como el perjuicio que se producen por la falta de ingresos asociados a determinados bienes o derechos que hacen parte del patrimonio de la víctima.

En lo que se refiere específicamente al daño, dentro de los juicios de responsabilidad fiscal, se tiene que ya se había expuesto en este documento cuales eran los elementos que lo integran, que podrían ser resumidos como el sobre costos o la no percepción de ingresos a favor del Estado que surjan en virtud de la gestión, administración, inversión y control de los recursos que sean manejados por los funcionarios públicos y particulares que administran el erario. Sin embargo deben hacerse algunas precisiones adicionales a fin de tener un concepto más claro en materia de responsabilidad fiscal, esto de conformidad con lo anteriormente expuesto.

Lo primero que debe indicarse es que la Ley N° 610 de 2000, indica que el daño que da origen al juicio de responsabilidad es el daño patrimonial, el cual se define como aquel que afecta los bienes y derechos que integran el patrimonio del Estado. Nótese como el propósito que persigue el artículo 6 de la precitada ley, es asociar el daño a la figura del patrimonio y a partir de allí, dar lugar a la cuantificación del perjuicio al incluir vocablos como *“bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado”*. Expresión que determina los bienes sobre los cuales puede proyectarse la conducta dañosa, debiéndose indicar que la fórmula *“intereses patrimoniales del Estado”* resulta algo ambigua y de escaso contenido normativo pues la definición de interés jurídico no es sencillo e impone acreditar presupuestos de hecho y derecho en cabeza de quien considera tener interés legítimo, en este caso, el Estado. De cualquier modo, superada la barrera probatoria que se impone determinar los intereses patrimoniales del estado, estaremos frente a la certeza del daño e incluso frente a su cuantificación.

Un segundo aspecto que debe tenerse en cuenta a partir de la lectura del artículo 6 de la Ley N° 610, es que dicha disposición nada dice en torno al carácter personal del daño, pues no

fija en cabeza de la entidad que vea afectado su patrimonio, la responsabilidad de adelantar la reclamación respectiva; por el contrario, establece esta competencia en cabeza de la contraloría en los distintos niveles territoriales. Criterio que tiene su origen en el texto constitucional como mecanismo de protección a los recursos públicos y la eficiencia administrativa en el trámite de los juicios de responsabilidad. Debiéndose enfatizar, que en cualquier caso el bien jurídico tutelado es el patrimonio público, que puede verse afectado por los sobrecostos generados en la administración e inversión de los recursos o la no percepción de dineros que deben integrar las arcas del Estado.

En este punto, resulta útil preguntarse cuál es el propósito que orienta la realización de los juicios de responsabilidad fiscal, esto es, si tiene naturaleza resarcitoria o puede generar algún tipo lucro a favor del Estado. Sobre el particular, debe expresarse que en los albores de los juicios fiscales se creía que estos estaban dirigidos exclusivamente a resarcir al erario del detrimento o pérdida de valor de los bienes o dineros que poseen las entidades del Estado, encontrándose que esta teoría o percepción de la responsabilidad, evitaba hacer juicios de reproches ante la ausencia o ineficiente recaudo de recursos, pues este comportamiento no encarnaba a primera vista un detrimento patrimonial y por ende no existía daño cierto y cuantificable que reparar.

El criterio anteriormente expuesto es reiterado por diversos artículos incluidos en la Ley N° 610 de 2000 que de manera expresa establece:

Artículo 4°. Objeto de la responsabilidad fiscal. La responsabilidad fiscal tiene por objeto el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal mediante el pago de una indemnización pecuniaria que compense el perjuicio sufrido por la respectiva entidad estatal...

(...)

Artículo 16. Cesación de la acción fiscal. En cualquier estado de la indagación preliminar o del proceso de responsabilidad fiscal, procederá el archivo del expediente cuando aparezca demostrado que el daño investigado ha sido resarcido totalmente.

(...)

Artículo 47. Auto de archivo. Habrá lugar a proferir auto de archivo cuando se..., se acredite el resarcimiento pleno del perjuicio o la operancia de una causal excluyente de responsabilidad o se demuestre que la acción no podía iniciarse o proseguirse por haber operado la caducidad o la prescripción de la misma. (Ley N° 610, 2000)

Lo anterior, deja en evidencia el entendimiento y alcance que el legislador del año 2000 le otorgó a la acción fiscal bajo una noción estrictamente indemnizatoria y orientada a restituir las cosas o bienes al estado en que se encontraban antes del acaecimiento de la conducta dañina.

Pese a lo anterior, en el fallo que estudió la constitucionalidad de algunas de las disposiciones contenidas en el articulado de la Ley N° 610 de 2000, la Corte Constitucional colombiana le dio alcance a la fórmula introducida en la ley, en lo que se refiere al resarcimiento del daño que da origen al juicio de responsabilidad, en esa oportunidad la corporación expuso:

Por consiguiente, quien tiene a su cargo fondos o bienes estatales sólo responde cuando ha causado con su conducta dolosa o culposa un daño fiscal. El perjuicio material se repara mediante indemnización, que puede comprender tanto el daño emergente, como el lucro cesante, de modo que el afectado quede indemne, esto es, como si el perjuicio nunca hubiera ocurrido. Así, "el resarcimiento del perjuicio, debe guardar correspondencia directa con la magnitud del daño causado mas no puede superar ese límite". Y no podría ser de otro modo, pues de indemnizarse por encima del monto se produciría un enriquecimiento sin causa, desde todo punto de vista reprochable. Por lo mismo, la indemnización por los daños materiales sufridos debe ser integral, de tal forma que incluya el valor del bien perdido o lesionado (daño emergente), y el monto de lo que se ha dejado de percibir en virtud de tal lesión (lucro cesante). A lo cual se suma la indexación correspondiente, que para el caso de la responsabilidad fiscal se halla prevista en el inciso segundo del artículo 53 de la ley 610.

Pues bien, si como ya se dijo, el objeto de la responsabilidad fiscal es el resarcimiento de los daños ocasionados al patrimonio público como consecuencia de la conducta dolosa o culposa de quienes realizan gestión fiscal, esa reparación debe enmendar integralmente los perjuicios que se hayan causado, esto es: incorporando el daño emergente, el lucro cesante y la indexación que da lugar el deterioro del valor adquisitivo de la moneda. Razones por demás suficientes para desestimar el cargo del actor, según el cual el lucro

cesante debería ser declarado por una autoridad que haga parte de la rama judicial. (Sentencia C-840 de 2001)

Pronunciamiento que en nuestro criterio, modula el efecto de la norma, pues introduce supuestos que el legislador no previó y abre la posibilidad de que las contralorías en los distintos niveles determinen el daño emergente y lucro cesante asociado a la infracción fiscal; si bien es cierto, estos conceptos reconocen aquellas erogaciones adicionales en las que incurre el Estado para aminorar el impacto del daño y responde a la pérdida de ingresos por el no provecho en beneficio de las entidades de esos recursos que se dilapidan, respectivamente. Dicha circunstancia no puede dar paso a que el máximo tribunal constitucional actúe como legislador positivo y se permita vulnerar el principio de legalidad que debe orientar las normas en materia administrativo –sancionatoria, concretamente en lo que respecta a los elementos que la integran o su tasación.

Así, se tiene que bajo el entendimiento que la Corte Constitucional le ha dado al artículo 4 de la Ley N° 610 de 2000, en lo referente a los elementos que integran el resarcimiento del detrimento patrimonial a los recursos del Estado, los órganos de control fiscal tienen puerta abierta a tasar el daño sin que existan reglas o disposiciones que establezcan de manera clara la forma en la cual deba cuantificarse el daño y determinarse el monto a indemnizar.

2.4. El deber formal de declarar y su relación con el concepto de gestión fiscal

Los deberes formales en sede tributaria buscan garantizar el pago de la obligación tributaria sustancial y permitir a las autoridades obtener información para fiscalizar y auditar las liquidaciones privadas de los contribuyentes. Dentro de estos se destaca principalmente el deber formal de presentar declaración, pues este es el acto a través del cual se inicia todo proceso de gestión tributaria, bien sea que el contribuyente presente su declaración dentro del término otorgado para tal fin, la presente de manera extemporánea o lo haga compelido por un emplazamiento para declarar.

Así lo ha reconocido el honorable Consejo de Estado en distintos fallos al reconocer la importancia que posee la declaración tributaria como instrumento que materializa una obligación a cargo del particular y cuyo acreedor es el Estado.

A lo anterior, que reitera y destaca la Sala, agrega que la relación jurídico tributaria comprende además de la obligación tributario sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal que están destinadas a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas.

Uno de esos deberes del particular es la elaboración y presentación de las declaraciones tributarias y dentro de ellas, la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, sobre la cual la Administración ejerce sus funciones de fiscalización y de determinación del impuesto. Tal declaración debe presentarse en los formularios prescritos por la Administración que van acompañados de instrucciones precisas de las cuales el contribuyente no puede apartarse, so pena de incurrir en las distintas sanciones previstas en la ley (E.T. arts. 641-650).

Del conjunto de normas que regulan las declaraciones tributarios y en particular la del impuesto de renta puede concluirse que no se trata de un simple formato, sino del instrumento oficial en el cual se materializan las informaciones que obligatoriamente debe rendir el particular al Estado, de acuerdo con la ley, los reglamentos y las instrucciones que al efecto legalmente está en capacidad de prescribir el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales. (Consejo de Estado, Radicación número: 5457A)

Sobre este particular debe recordarse que la normativa tributaria establece en cabeza de los contribuyentes el deber de liquidar las obligaciones tributarias a cargo, lo anterior con motivo de la imposibilidad con que cuentan las autoridades tributarias de auditar y fiscalizar cada uno de los hechos generadores en los que incurren los obligados a cumplir deberes formales.

Para solucionar esta dificultad surge el deber de los sujetos pasivos de presentar una declaración en la que, además de identificarse, informen al Estado sobre la ocurrencia de hechos generadores, la determinación de la base gravable, la liquidación del respectivo impuesto y otros datos con relevancia tributaria. De esta manera, las declaraciones tributarias se presentan como un deber formal más, en cabeza de determinados sujetos que igualmente encuentran su sustento en el deber de contribuir. (Piza, 2010, p. 601)

La presentación formal de la declaración ha sido definida por los autores como un acto jurídico a través del cual el contribuyente liquida un impuesto a cargo y asume una obligación patrimonial a favor del Estado y que constituye un título ejecutivo a favor de este último, pudiéndose hacer exigible a través de la jurisdicción coactiva. (Piza, 2010, p. 602)

Debe memorarse también la normativa contenida en el artículo 746 del estatuto tributario, disposición que establece una presunción legal a favor de las informaciones consignadas en la declaración tributaria, al expresar:

Se considerarán ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija. (Decreto Ley 624, 1989, Art. 746)

Como se observa, los hechos e informaciones contenidos en la declaración tributaria se presumen ciertos siempre que sobre la misma no medie requerimiento especial para corregir por parte de la administración tributaria dentro de los tres años siguientes a la presentación de la declaración. Acto formal, que frente al concepto de gestión fiscal que hemos adoptado se vincula con actividades orientadas a la consecución, administración, inversión y control del gasto de los recursos públicos, escenario bajo el cual la liquidación de obligaciones tributarias con cargo al erario se constituye en un verdadero acto de gestión fiscal, pues si bien es cierto el pago de los tributos es una obligación de origen legal, en la cual se define tanto la base gravable como la tarifa; corresponde a los órganos que se encargan de controlar y vigilar la debida inversión de los recursos públicos, determinar que los impuestos, tasas o contribuciones se sufragan con cargo al erario estén correctamente liquidados.

2.5. Presupuestos de hecho y de derecho que dan origen a la sanción por inexactitud en materia tributaria

La sanción por inexactitud tiene su origen en el deber que tienen los contribuyentes de liquidar correctamente las obligaciones tributarias, a través de la correcta determinación de los ingresos y adecuada depuración de la base gravable para calcular el impuesto a pagar.

El artículo 647 del estatuto tributario enumera las situaciones a partir de las cuales un contribuyente puede ser inexacto, así:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar. (Art. 647)

Para efectos de este trabajo interesa analizar específicamente ciertas causales e identificadas con los numerales 1, 2 y 4; las cuales a su vez son definiciones generales y pueden ser aplicadas a las distintas declaraciones que establece la normativa tributaria nacional.

La omisión de ingresos, impuestos generados o bienes y actividades gravadas se refieren a la no inclusión de rentas dentro de la base para depurar el ingreso, la indebida depuración y determinación del impuesto a cargo y no reportar actividades susceptibles de tributar ante el fisco nacional, habitualmente esta figura surge a partir de la no facturación de ciertas actividades o la no inclusión de la misma en la contabilidad.

La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones o pasivos inexistentes surge de la alteración de la realidad económica de la persona natural o jurídica para obtener mayores beneficios al momento depurar la base y obtener un menor impuesto a cargo.

La cuarta causal general a partir de la cual es posible imponer la sanción por inexactitud, es una disposición mucha más amplia y que permite tipificar diversas conductas como inexactas, pues bajo la misma pueden encuadrarse otras conductas que no giran en torno a la omisión de ingresos y actividades gravadas o la inclusión de pasivos, costos, etc.; y que se refieren a aspectos más formales y que no se refieren a aspectos relativos a la depuración de la base como lo son informaciones que no correspondan a la realidad y que induzcan al error a la administración tributaria.

En lo que se refiere a la aplicación de la sanción por inexactitud, se tiene que la postura del honorable Consejo de Estado en torno a los supuestos de hecho que deben acreditarse para la aplicación de la misma no han sido uniformes, pues en los inicios la sección cuarta de esta corporación concluyó que para la procedencia de la sanción por inexactitud debía demostrarse la realización de actos simulados y contrarios a su realidad económica orientados a obtener un mayor saldo a favor o un menor impuesto:

Cuando el motivo de la desestimación de determinados derechos o beneficios de orden fiscal, como costos, deducciones, descuentos o pasivos, obedece a la falta de prueba, contable o no, o al incumplimiento de requisitos formales, esto no implica que el respectivo ítem fuera inexistente o falso o que proviniera de operaciones simuladas y que, se hubieran utilizado en la declaración tributaria “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados”, según la expresión del primer inciso del artículo 647 lb., y, por consiguiente, que aunque resulten procedentes el rechazo del aludido ítem y la aplicación de multas por falta de información tributaria o por informalidades contables, cuando así se establezcan, no procede inexorablemente la sanción por inexactitud, a menos que, para el caso específico (sic.) se establezca la inexistencia, falsedad o simulación, quedando así desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria (Consejo de Estado, Radicación número: 17001-23-31-000-1999-0617-01 Exp. 12406, 2002)

Supuesto bajo el cual solo se podía imponer sanción por inexactitud cuando se acredite la simulación en que incurre el declarante para aminorar su carga impositiva u obtener un mayor saldo a favor, escenario en el cual la administración tributaria se encontraba en la obligación de demostrar la configuración del acto simulado para imponer la sanción por inexactitud, sin que bastaran simplemente la omisión de formalidades por parte del contribuyente; es decir, se imponía una carga probatoria a la administración, esto es la intencionalidad de obtener un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor a través de conductas fraudulentas.

La segunda postura que surgió en la Sección Cuarta del Consejo de Estado hacia el año 2011, cuando en providencia proferida por el Consejo Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la corporación varió su criterio al considerar:

Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

En efecto, en Sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Así mismo, mediante Sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos. (Consejo de Estado, Numero de Radicación: 47001-23-31-000-2002-00306-01, Exp. 17306)

Tesis que fuera motivada por el fallo proferido por la Corte Constitucional colombiana dentro del control realizado en la Sentencia C-571 de 2010, frente a los apartados contenidos en el artículo 647 del E.T., relativo a : “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o

desfigurado”, en el cual el alto tribunal concluyó que era procedente la sanción por inexactitud cuando el contribuyente incluye en su declaración hechos que no logra demostrar ante las autoridades tributarias y que correspondan a su realidad económica, determinando que el artículo 647 no impone un requisito distinto a aquel referido a que la información consignada en la liquidación privada sea diferente a la realidad económica del declarante, que en materia tributaria se acredita con la contabilidad y los soportes de la misma.

Una de las particularidades que posee la sanción por inexactitud en materia tributaria es su carácter oneroso para el contribuyente, alcanzando un tope máximo equivalente al 100 % de la diferencia entre impuesto a cargo o saldo a favor contenido en la liquidación privada y el valor determinado por el mismo concepto por la autoridad tributaria, en el impuesto de renta.

Debiéndose destacar que la reforma introducida a través de la Ley N° 1819 de 2016 en el artículo 648 del E.T. graduó las sanciones a imponer dependiendo del tipo de declaración en la cual el contribuyente alterara la información aportada a la administración tributaria o no aporta prueba de la misma, variando el monto de la sanción entre el 15 % y el 200 %.

Visto lo anterior y de cara a todos los elementos que se han expuesto a lo largo de este trabajo, la configuración de algunas causales que dan lugar a la sanción por inexactitud, específicamente aquellas referidas a la omisión de ingresos o actividades gravadas, o la inclusión de costos, pasivos, deducción, descuentos o exenciones inexistentes; dará lugar a declarar la responsabilidad fiscal del funcionario que liquida las obligaciones tributarias con cargo al erario.

CAPÍTULO III METODOLOGÍA

3.1. Diseño de la investigación

La investigación se desarrolló a partir de un estudio de carácter documental, de naturaleza analítica y descriptiva frente a los conceptos de diferentes autores, así como el estudio del marco legal, jurisprudencial y doctrinal con respecto a la Responsabilidad Fiscal y al Régimen Sancionatorio establecido en el Estatuto Tributario. Este análisis permitió identificar los conceptos sobre los cuales se apoyan ambos regímenes sancionatorios, para a partir de allí indagar respecto a la aplicación de estos conceptos en la práctica y las contradicciones que pueden darse entre uno y otro sistema de responsabilidad.

Como quiera que el trabajo se caracteriza por ser eminentemente cualitativo, las conclusiones derivadas del análisis de las fuentes utilizadas para recopilar información serán analítico – descriptivas. En igual sentido de indicarse que las fuentes bibliográficas fueron seleccionadas en virtud de la proximidad que tenían con los tópicos a abordar a lo largo de este trabajo.

Inicialmente la investigación se centró en hacer una indagación en torno a la caracterización y postulados teóricos sobre los cuales se apoya el régimen de responsabilidad fiscal y el sistema sancionatorio, esto por cuanto de conformidad con el objetivo propuesto, se hace indispensable hallar la teleología que orienta los mismo y establecer la manera en que uno de los sistemas incide en el otro, concretamente el régimen sancionatorio tributario en el régimen de responsabilidad fiscal.

El segundo momento se orientó a demostrar cómo no son uniformes los supuestos que dan origen a la responsabilidad en uno y otro de los sistemas atrás mencionados, identificando de esta manera las antinomias que los alejan y que impiden que el régimen tributario sirva de sustento a la imputación de orden fiscal.

Por último, se confrontan los elementos dogmáticos y procesales de cara a demostrar cómo no es dable que la acción fiscal se sustente en la imposición de sanciones tributarias, específicamente en la sanción por inexactitud.

3.2. Tipo de estudio

El estudio a desarrollar en esta investigación tiene una connotación descriptiva y exploratoria, la primera característica viene dada por el estudio de orden documental que se realiza de los fallos proferidos por los organismos de control fiscal, los conceptos de la administración tributaria y fallos judiciales. Esto para efectos de determinar los conceptos sobre los cuales se funda el sistema de responsabilidad fiscal y tributario. Así mismo, el trabajo se caracteriza por ser exploratorio como quiera que sobre el área de estudio que se propone, existen pocos antecedentes y el tema a abordar tiene escaso desarrollo en Colombia a nivel doctrinal y legal.

Así mismo debe indicarse que esta investigación tiene como propósito elaborar un modelo de orden teórico que permita a los investigados en juicios fiscales ejercer estrategias de defensa dirigidas a demostrar como la sanción por inexactitud no implica automáticamente la declaratoria de la responsabilidad fiscal, pues en cualquier caso los organismos de control fiscal deberán acreditar la presencia de todos los elementos dogmáticos que impone la normativa que regula la materia.

3.3. Técnicas e instrumentos de recolección de información

La técnica de recolección de información desarrollada en el trabajo de investigación es la observación, a partir del rastreo y revisión selectiva de los documentos emitidos por órganos de control, fallos judiciales y autores en torno a las materias que se abordan.

Lo anterior, implicó que se llevara a cabo una revisión analítica de cada uno de los documentos seleccionados como lo fueron: fuentes bibliográficas, pronunciamientos judiciales, leyes y fallos fiscales.

Tratándose específicamente de los fallos fiscales y judiciales, se hizo necesario analizar determinar cuáles fueron las situaciones fácticas que las motivaron, de cara a analizar su pertinencia frente al tema de estudio y también la manera en que se motivó la decisión, esto con el propósito de determinar cuáles son las fuentes conceptuales sobre la cual se sustenta la responsabilidad fiscal originada en la imposición de sanciones tributarias.

3.4. Tratamiento y análisis de la información

Una vez se recopiló la información que sirvió de fuente para la realización del trabajo de investigación se procedió a analizar de manera particular cada uno de los documentos que se consideraba aportaban el desarrollo de investigación, esto para corroborar la validez de la fuente, la relación con las materias abordadas en este trabajo y la actualidad de las mismas.

Un segundo momento, partió del análisis de las piezas documentales recolectadas en conjunto, esto para tener un panorama general de las fuentes bibliográficas utilizadas y desde allí determinar si alguno de los objetivos propuestos no tenía fuente o desarrollo bibliográfico alguno.

Realizado el trabajo anteriormente descrito, se elaboraron fichas de investigación en las cuales se seleccionaron apartados que contribuían a demostrar las hipótesis propuestas en este trabajo, a partir de la síntesis de las ideas sobre las cuales se desarrollaba la argumentación de fuente consultada.

En lo que se refiere al tratamiento de la información, se encuentra que por tratarse de una investigación eminentemente documental, el ejercicio de selección de la información se hizo a partir de la reducción de fuentes bibliográficas a tres grandes grupos como los: decisiones proferidas por organismos de control, fallos judiciales y estudio de distintos autores. Para posteriormente comparar los supuestos hallados en dichos trabajos y determinar su proximidad con los objetivos planteados.

Posterior a la reducción de las fuentes bibliográficas utilizadas, la tarea consistió en la disponer de toda esa información de manera sistemática y ordenada, extrayendo conclusiones de cada uno de los documentos estudiados, a fin de determinar si contribuía o no al desarrollo de este trabajo.

CAPÍTULO IV

DESCRIPCIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS

4.1. Estructura Teórica sobre la cual se Fundan los Juicios de Responsabilidad Fiscal

El juicio de responsabilidad fiscal responde a la potestad sancionadora del Estado, lo que históricamente ha sido conocido como *ius puniendi*, facultad que puede ser definida como todo el aparataje constitucional y legal orientado a reprimir conductas o comportamientos considerados contrarios a derecho. Para el efecto, dentro de la moderna estructura del derecho sancionador, se reconoce que existen dos grandes subsistemas, el primero es el subsistema sancionador penal que tiene por objeto garantizar que los bienes jurídicos más preciados por la sociedad sean observados por los asociados bajo la amenaza de la aplicación de una pena privativa de la libertad. El segundo subsistema surge del crecimiento de la estructura del Estado y de la necesidad de descriminalizar conductas que si bien contravienen el ordenamiento jurídico, no imponen mayor reproche social, entendimiento bajo el cual ha surgido el derecho administrativo sancionador, y dentro de este último se ubica la responsabilidad fiscal.

En lo que respecta, al derecho sancionador vinculado con la responsabilidad fiscal, se tiene que este ha tenido un desarrollo constitucional y legal orientado a garantizar la debida administración e inversión de los recursos público, que como se dejó evidenciado en párrafos anteriores, no responde exclusivamente al despilfarro del recurso público sino también a la pertinencia y optimalidad del gasto de cara a los fines esenciales del Estado.

Como quiera que la declaratoria de responsabilidad fiscal está orientada a garantizar que el responsable restituya al Estado los recursos mal administrados o dejados de percibir, concibiéndose la misma como expresión del *ius puniendi* estatal, ha sido necesario desarrollar todo un andamiaje legal orientado a garantizar la observancia las garantías fundamentales que deben rodear todas las etapas desarrolladas encaminadas a la imposición de las penas, dentro de los cuales debe destacarse el principio de legalidad y tipicidad en materia sancionatoria.

El principio de legalidad en materia sancionatoria está vinculado con la necesidad de que las conductas sancionables estén incluidas en una ley previa y escrita dictada por el legislador,

exigencia que permite materializar otros principios constitucionales como lo son irretroactividad de la ley y la seguridad jurídica (Sentencia C- 444, 2011)⁶.

Por su parte, el principio de tipicidad hace referencia a la necesidad de que la ley fije la conducta sancionable penal o administrativamente, describiendo de manera precisa, completa y clara el comportamiento sancionable; así como también la consecuencia jurídica asociada al desconocimiento de la prescripción legal (Sentencia C-743, 2012)⁷.

En este punto, resulta útil distinguir entre la tipicidad como principio y la tipicidad como criterio de adecuación legal, el primero ya lo hemos definido como la descripción precisa y clara de la conducta sancionable en la ley, en tanto la tipicidad como criterio de adecuación es una técnica judicial que permite determinar cuándo una conducta de la realidad encaja dentro de una descripción legal.

Por su parte, por tipo ha de entenderse la conducta prohibida que lleva a cabo el legislador en la norma jurídica (Muñoz, 2004), encontrándose que de cara a lo que hemos denominado “tipo fiscal”, no se imponen los mismos requisitos que existen en materia penal para la descripción de la conducta, aspecto sobre el cual nos detendremos más adelante, por ahora basta decir que el tipo fiscal al cual hacemos referencia es el fundamento de la declaratoria de responsabilidad fiscal y es la tipificación en la ley del detrimento patrimonial como conducta sancionable.

⁶Sentencia C- 444 de 2011. P.M.: Juan Carlos Henao Pérez. “Esta Corporación ha señalado que en el Estado de Derecho el principio de legalidad se erige en principio rector del ejercicio del poder. En este sentido ha dicho esta Corporación que “no existe facultad, función o acto que puedan desarrollar los servidores públicos que no esté prescrito, definido o establecido en forma expresa, clara y precisa en la ley”. En ese orden, en materia penal dicho principio comporta varios elementos[4] que la doctrina especializada reconoce como “los principios legalistas que rigen el derecho penal”[5], los cuales fueron recogidos en la sentencia antes citada de la siguiente manera: “...nullum crimen sine praevialege: no puede considerarse delito el hecho que no ha sido expresa y previamente declarado como tal por la ley; nullapoena sine praevialege: esto es, no puede aplicarse pena alguna que no esté conminada por la ley anterior e indicada en ella; nemoiudex sine lege: o sea que la ley penal sólo puede aplicarse por los órganos y jueces instituidos por la ley para esa función; nemodamneturnisi per legaleindicum, es decir que nadie puede ser castigado sino en virtud de juicio legal”.

⁷Sentencia C-743 de 2012 M.P.: Mauricio González Cuervo: “Por su parte, el principio de tipicidad se concreta a través de la descripción completa, clara e inequívoca del precepto - la orden de observar un determinado comportamiento, es decir de no realizar algo o de cumplir determinada acción - y de la sanción - la consecuencia jurídica que debe seguir a la infracción del precepto - [6] y busca que la descripción que haga el legislador sea de tal claridad que permita que sus destinatarios conozcan exactamente las conductas reprochables, evitando de esta forma que la decisión sobre la consecuencia jurídica de su infracción, pueda ser subjetiva o arbitraria”.

Se observa hasta aquí como en materia fiscal se diluye de cierta manera, la aplicación irrestricta del principio de tipicidad, pues al menos en la redacción de la Ley N° 42 de 1993 y la Ley N° 610 de 2000, el legislador no hizo una descripción minuciosa de las conductas que dan origen a la declaratoria de responsabilidad fiscal, limitándose exclusivamente a introducir en la norma una serie de verbos rectores que giran en torno a un concepto mucho más amplio y abstracto como lo es el de “detrimento patrimonial”. Circunstancia que nos hace cuestionar la constitucionalidad de la norma en comento, pues se reitera, el artículo 6 de la Ley N° 610 de 2000, no describe específicamente las conductas que originan la responsabilidad fiscal.

En lo que se refiere, concretamente a lo que hemos denominado tipo fiscal, se tiene un análisis de las disposiciones que son la base del desarrollo de los juicios de responsabilidad a partir de los avances realizados por el derecho sancionador y específicamente por la doctrina penal, lo cual permite realizar un estudio de la estructura de este tipo a partir de alguna de estas figuras, que involucran elementos de orden objetivo y subjetivo. El tipo objetivo hace referencia a aquellos elementos que deben concurrir en el mundo exterior y que deben ser constatados para determinar la efectiva materialización de la conducta. Dentro de esta categoría concurren elementos como el sujeto activo, sujeto pasivo, la conducta, la relación o nexo de causalidad y el resultado; en tanto el tipo subjetivo está integrado por la modalidad dolosa o culposa en que se despliegue la conducta.

En lo que respecta a la conducta que da origen a la declaratoria de la responsabilidad fiscal, se tiene que el artículo 6 de la Ley N° 610 de 2000 incluye diversos verbos que describen varias conductas a partir de los cuales se puede configurar el daño patrimonial, para el efecto la legislación nacional refiere que este se configura cuando se constata la presencia de alguna de las siguientes circunstancias:

Se entiende por daño patrimonial al Estado la lesión del patrimonio público, representada en el menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos, o a los intereses patrimoniales del Estado, producida por una gestión fiscal antieconómica, ineficaz, ineficiente, inequitativa e inoportuna, que en términos generales, no se aplique al cumplimiento de los cometidos y de los fines esenciales del Estado, particularizados por el objetivo funcional y organizacional, programa o proyecto de los sujetos de vigilancia y control de las contralorías. Dicho daño

podrá ocasionarse por acción u omisión de los servidores públicos o por la persona natural o jurídica de derecho privado, que en forma dolosa o culposa produzcan directamente o contribuyan al detrimento al patrimonio público. (Art. 6)

Nótese, como el apartado anteriormente descrito introduce toda una serie de hipótesis a partir de las cuales puede determinarse la existencia de la responsabilidad fiscal, conductas que en sus diversas modalidades originan el detrimento patrimonial (disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro) de los recursos públicos, conceptos a los cuales se vinculan términos de oportunidad económica, pues a continuación la introducen vocablos asociados al gasto como antieconómico, ineficaz, ineficiente, inequitativo o inoportuno para vincularlos finalmente con los fines esenciales del Estado.

Sobre la inclusión de conceptos eminentemente económicos a la estructura general de la conducta que da origen a la responsabilidad fiscal, se encuentra que si bien es cierto los mismos sirven de parámetro para calificar la actividad desempeñada por el gestor fiscal, la misma encierra una amplia carga de subjetividad en lo que respecta a la calificación de la necesidad y oportunidad del gasto bajo el significado que tiene la fórmula de “fines esenciales del Estado”. Circunstancia ante la cual determinación por parte del funcionario público o del particular que ejecuta recursos públicos sería fácilmente cuestionada.

Pese a lo anterior, diversos autores han señalado que el control fiscal no puede reducirse exclusivamente al arqueo de las cuentas del estado y la reparación del patrimonio público, afectado por el actuar de los funcionarios públicos o los particulares que administran recursos, pues de cara a los fines que orientan el desempeño de la función pública se impone a los ordenadores del gasto la distribución equitativa de los recursos, hipótesis bajo la cual la gestión no debe partir de aspectos exclusivamente técnico financieros sino que involucra criterios políticos para determinar si los dineros se destinan al sector en el que se hacen más necesarios.⁸

⁸ No basta con verificar que los recursos no se desvíen hacia las arcas particulares, ni siquiera la constatación sobre si hubo o no despilfarro. Es necesario además, y fundamentalmente, que se constate la distribución equitativa de los recursos públicos entre regiones y entre grupos sociales. Este principio fundamental del control fiscal, está desde luego ligado a la política: si las decisiones sobre cómo se distribuyen los recursos del Estado y sobre qué sectores deben destinarse mayores esfuerzos fiscales, sin decisiones políticas y si las autoridades de control deben valorar estas decisiones, y partiendo de ellas, evaluar la gestión y los resultados, fuerza es concluir que el nuevo concepto de control fiscal involucra un componente de política, que no puede confundirse con la política partidista.

En este punto debe destacarse también como la norma puede ser definida como un tipo de acción y un tipo de resultado, entendiendo por el primero, aquel que pena la realización de la conducta sin que para la aplicación de la sanción se imponga la concreción efectiva del resultado. Por su parte, los tipos de resultado, imponen que el resultado se materialice en el mundo exterior, siendo un requisito *sine quoniam* para imputar cualquier tipo de responsabilidad. Ubicándose en este escenario las conductas susceptibles de ser catalogadas como detrimento patrimonial.

Por último, la norma bajo análisis establece la modalidad en que podrá configurarse el daño al erario público, que puede surgir de la conducta activa o pasiva (omisión) del funcionario público o persona de derecho privado que dé lugar al detrimento patrimonial, circunstancia que impide que la norma contenga todas las situaciones fácticas bajo las cuales puede configurarse tal detrimento. Estableciendo también dentro de su redacción, los elementos subjetivos del tipo fiscal sobre el cual nos detendremos más adelante.

Visto lo anterior, se constata como la norma que sirve de fuente para determinar la responsabilidad fiscal se torna imprecisa y abstracta, obviando así la carga mínima que impone el principio de tipicidad en materia administrativo- sancionatoria, circunstancia por la cual la contraloría en sus distintos niveles bajo la cláusula del daño patrimonial, tipifica un sin número de conductas para imputar la responsabilidad fiscal. Se reitera que la aplicación del principio de tipicidad en los juicios de responsabilidad fiscal no impone que el mismo tenga igual grado de desarrollo al que existe en materia penal, aun así, se hace necesaria una descripción precisa y clara de las conductas que dan origen a la declaratoria de la responsabilidad, dado que el ejercicio del control fiscal no puede quedar sujeto al criterio de las autoridades de turno.

El segundo de los elementos que exige la Ley N° 610 de 2000 para la determinación de la responsabilidad fiscal, se refiere a la necesidad de que se constate la presencia del nexo de causalidad entre la conducta y el daño patrimonial, término que puede ser definido como la relación necesaria y eficiente entre la conducta desplegada y el daño comprobado, esto por cuanto no basta simplemente con demostrar la realización de la conducta y la presencia del resultado para imputar la responsabilidad pues debe analizarse también la idoneidad de la conducta desplegada de cara a la consecución del daño.

La jurisprudencia y la doctrina indican que para poder atribuir un resultado a una persona y declararla responsable como consecuencia de su acción u omisión, es indispensable

definir si aquel está ligado a esta por una relación causa-efecto. Si no es posible encontrar la relación mencionada, no tendrá sentido alguno continuar el juicio de responsabilidad. (Domínguez, 2008, p. 193)

Por su parte, el elemento subjetivo del tipo fiscal hace referencia a los elementos cognoscitivos y volitivos que pueden concurrir en el funcionario público o particular que administra recursos y que causa detrimento patrimonial. El elemento cognoscitivo obedece a la representación que hace el sujeto activo de la conducta, de los medios a utilizar y del resultado esperado. En tanto el elemento volitivo, corresponde al querer del autor en la realización de la conducta y del resultado, esto por cuanto pueden mediar causas externas a la voluntad que le hagan desplegar determinado actuar. Cuando concurren los elementos cognoscitivo y volitivo, en el sujeto activo que desempeña la conducta estaremos en presencia del dolo tal como es concebido en nuestra legislación.

Por su parte, la culpa como parte del tipo subjetivo en la materia que nos ocupa, puede ser definida como la negligencia o la ausencia de cuidado en que incurre el infractor que origina el daño patrimonial. El escenario de la culpa se caracteriza principalmente por la ausencia de voluntad en la producción del resultado y la debida diligencia para evitarlo.

Sobre el último punto expuesto, se tiene que la Contraloría General de República en los juicios de responsabilidad acude a la definición de culpabilidad que introduce el artículo 6 de la Ley N° 678 de 2001, disposición que establece hipótesis en las cuales puede predicarse la presencia de la culpa grave, como lo es:

Artículo 6°. Culpa grave. La conducta del agente del Estado es gravemente culposa cuando el daño es consecuencia de una infracción directa a la Constitución o a la ley o de una inexcusable omisión o extralimitación en el ejercicio de las funciones.

Se presume que la conducta es gravemente culposa por las siguientes causas:

1. Violación manifiesta e inexcusable de las normas de derecho.
2. Carencia o abuso de competencia para proferir de decisión anulada, determinada por error inexcusable.

3. Omisión de las formas sustanciales o de la esencia para la validez de los actos administrativos determinada por error -inexcusable.

4. Violar manifiesta e inexcusablemente el debido proceso en lo referente a detenciones arbitrarias y dilación en los términos procesales con detención física o corporal. (Ley N° 678, 2001)

Definición, legal que puede ser directamente vinculada con el concepto que acoge la legislación civil que hace el artículo 63 del Código Civil al definir la culpa grave como aquella: “consistente en no manejar los negocios ajenos con aquel cuidado que aun las personas negligentes o de poca prudencia suelen emplear en sus negocios propios” (Art. 63).

En lo atinente a la naturaleza del sujeto que configura el daño patrimonial, se tiene que el legislador en el artículo 2 de la Ley N° 42 de 1993 determinó los distintos organismos y entidades del Estado que serían sujetos de control fiscal, extendiendo también la facultad de vigilancia y control sobre los particulares que administran recursos públicos.

Frente al sujeto pasivo del daño o detrimento patrimonial la doctrina fiscal no ha sido específica al determinar cuál es la entidad que se ve afectada como consecuencia del menoscabo, disminución, perjuicio, detrimento, pérdida, uso indebido o deterioro de los bienes o recursos públicos; pues si bien es cierto la acción recae sobre los recursos públicos los tratadistas no coinciden al momento de determinar si el afectado es el Estado como entidad jurídica o la comunidad, entendiendo por esta, todos los asociados.

Lo expuesto en párrafos anteriores permite demostrar como la imputación de la falta fiscal debe aglutinar elementos de orden objetivo y subjetivo para poder determinar la existencia de responsabilidad debiendo demostrar, la autoridad de instrucción la concurrencia de cada uno de los elementos anteriormente descritos, pues de lo contrario estaríamos frente a un escenario en el que no es dable realizar el juicio de reproche con origen en un presunto daño patrimonial.

Pese a lo anterior, frente a la norma en comento también concurren diversos interrogantes como son: ¿existen causales de exclusión de responsabilidad?, ¿es admisible alegar error de prohibición?, ¿puede evitarse el juicio de responsabilidad como consecuencia de hechos de terceros?, etc. Interrogantes que se esperan responder a lo largo de este trabajo.

4.2. Sanción por inexactitud como título de imputación de la responsabilidad fiscal

La sanción por inexactitud tal como quedó definida en este trabajo, es decir, circunscrita a la omisión de ingresos, impuestos generados o actividades gravadas; la inclusión de costos, pasivos, descuentos, exenciones o deducciones inexistentes; o la inclusión de cualquier otra información falsa o desfigurada en la declaración privada de obligaciones tributarias a cargo del contribuyente, genera en cabeza de quien presenta la declaración la imposición de sanciones pecuniarias por no liquidar correctamente sus obligaciones tributarias para con el fisco nacional, tal como en reiteradas oportunidades lo manifestara el honorable Consejo de Estado :

Precisa la Sala que la sanción por inexactitud tiene una naturaleza accesoria pues deviene como consecuencia de la comprobación de los presupuestos que consagra el artículo 647 del Estatuto Tributario para su imposición y que se relacionan directamente con los datos e información contenida en la declaración, vale decir con los factores sobre los cuales se calcula el impuesto y del que se deriva el saldo a pagar o a favor, según corresponda. (Consejo de Estado, Radicación número: 25000-23-27-000-2001-1870-01, Exp.14016)

En igual sentido debe indicarse que la sanción por inexactitud impone al contribuyente que liquida sus obligaciones tributarias, la necesidad de probar de manera adecuada que todas sus operaciones no solo tienen respaldo contable sino que también poseen sustancia económica de conformidad con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 647 del E.T., entendiendo esta última como el propósito de negocios perseguido por el contribuyente que en todo caso no puede estar exclusivamente orientado al ahorro tributario.

Mediante esta doctrina se pretende identificar si como consecuencia de la ejecución de una o varias transacciones: 1) la situación económica del contribuyente que participe en negocios jurídicos ha sufrido un cambio significativo, independientemente de los efectos fiscales que se hubieran logrado mediante la realización del negocio típico en particular; y 2) si el contribuyente poseía un propósito sustancial propio, diferente del ahorro fiscal, para realizar la transacción y que dicho propósito comercial se obtuvo apropiadamente a través de la ejecución negocial. Lo anterior, con el fin de establecer si el contribuyente tenía desde el inicio de la transacción un propósito económico sustancial, diferente del ahorro impositivo (“motivo extrafiscal”) logrado mediante la figura de negocios empleada. (Cahn-Speyer, 2006, p. 46)

Visto lo anterior, frente a la imposibilidad de acreditar la veracidad de la información contenida en la declaración y la sustancia económica de las actividades desarrolladas en el giro ordinario de los negocios, el contribuyente se verá sujeto a la imposición de la sanción por inexactitud.

Para el caso de las obligaciones tributarias que se liquidan con cargo al erario, se ha demostrado como el detrimento patrimonial surge también de los sobrecostos asociados a la gestión de recursos, supuesto bajo el cual se enmarca la sanción por inexactitud que se impone a las entidades públicas o particulares que administran recursos públicos cuando deben cancelar sanciones de esta índole por la indebida liquidación de los impuestos.

Bajo estos supuestos, es plenamente válido que la imposición de la sanción de referencia sirva como título válido de imputación de la responsabilidad fiscal, pues el cumplimiento de deberes formales de índole tributario se constituye en un verdadero acto de gestión fiscal a partir del cual se administran los recursos del Estado.

En este punto resulta útil mencionar que la imputación a la cual hacemos referencia es aquella dirigida a demostrar como la conducta desplegada por el gestor fiscal, esto es, liquidar de manera errónea las obligaciones tributarias con cargo al erario da lugar a la aplicación de la consecuencia jurídica que involucra la norma, la cual consiste en ser declarado responsable fiscalmente. En síntesis, el ejercicio de imputación está llamado a determinar quién es el responsable de la conducta dañosa y el grado de responsabilidad que le asiste en la generación del resultado.

Así como el Derecho penal y el civil se centraron en el concepto jurídico de actividad del sujeto regulado, el cual está dotado de voluntad, el Derecho administrativo se centró en la actividad del Estado para definir un criterio de atribución de responsabilidad. Las irregularidades en las actividades del Estado, que se ejecutan a través de sus agentes o servidores, es así el criterio principal para atribuirle responsabilidad. Dicha irregularidad puede manifestarse, en primer lugar, a través una actuación contraria al ordenamiento, lo que conlleva una falla del servicio, título de atribución de responsabilidad del Estado por antonomasia. Asimismo, se produce una actuación irregular del Estado cuando, pese a realizar una actividad legítima en beneficio del interés común, rompe el principio de

igualdad frente a la ley y las cargas públicas, generando un daño especial. Otro tanto sucede en asuntos en los que el Estado, en desarrollo del servicio público, coloca a los particulares o a sus bienes en un riesgo de naturaleza excepcional, dada su gravedad. (Consejo de Estado, Número de Radicación: 44001-23-31-000-2009-00149-01, Exp. 44985)

Escenario en el cual es útil cuestionar acerca de ¿cuál es el título de imputación o fuente de responsabilidad para que los funcionarios sean declarados fiscalmente?, al respecto debe indicarse que no es claro bajo que sustento es llamado el funcionario público a responder por el daño originado al patrimonio del Estado y ante el silencio del legislador sobre este aspecto, debe acudir a la cláusula general de responsabilidad establecida en el artículo 90 constitucional e identificar la acción fiscal como una verdadera acción de repetición del Estado contra el funcionario. Acción que tiene como uno de sus presupuestos de hecho para declarar la procedencia de la acción, la culpa grave o dolo por parte del funcionario que origina el daño patrimonial y la correlativa responsabilidad del estado (Consejo de Estado, Numero de radicación: 11001-03-26-000-2009-0007-00, Exp. 36310). Elemento subjetivo que coincide con aquel se exige para la declaratoria de la responsabilidad fiscal en sede de los juicios de responsabilidad fiscal.

Así, el ejercicio de imputación dentro de los juicios de responsabilidad fiscal deberá auscultar por la presencia de todos los elementos que exige la normativa contenida en la Ley N° 610, para ser declarado fiscalmente responsable, sin que para ello baste la simplemente la imposición de sanciones tributarias, concretamente la sanción por inexactitud.

4.3. Casos en los cuales es improcedente declarar responsable fiscalmente a un gestor fiscal por falta de concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos para determinar su responsabilidad aunque sea plenamente procedente imponer sanción por inexactitud en materia tributaria

Como quedó demostrado a lo largo de este trabajo, la declaratoria de la responsabilidad presupone la concurrencia de elementos como el daño, el nexo causal y el actuar del funcionario que origina el daño patrimonial, constituyéndose los tres en esenciales para ser hallado responsable fiscalmente.

Así mismo, se dejó en evidencia la poca o nula aplicación del principio de culpabilidad dentro del régimen tributario sancionatorio pues si bien es cierto el mismo es expresión de la facultad de penar a los ciudadanos por la no observancia de las normas jurídicas, el mismo no involucra iguales garantías a aquellas que existen en materia penal y dentro de este la necesidad de acreditar la culpabilidad del sujeto infractor.

He aquí, la antinomia existente entre dos regímenes de responsabilidad, el fiscal y tributario en este caso, que si bien persiguen fines distintos, como lo es proteger los recursos del Estado y garantizar la contribución de los ciudadanos a la financiación de las cargas públicas, respectivamente; no es razonable que como consecuencia de la imposición de sanción por inexactitud que nada indaga acerca de la culpabilidad y que puede tener origen en situaciones diversas, que escapan a la órbita del declarante, indefectiblemente implique la declaratoria de la responsabilidad fiscal y que para esta no se haga necesaria acreditar el dolo o al menos la conducta negligente del agente.

Bajo este supuesto, una argumentación orientada a desacreditar el actuar doloso o culposo (negligente) del gestor fiscal cuando se impone la sanción contenida en los artículos 647 y 648 del estatuto tributario, está llamada a prosperar pues la imposición de la sanción por inexactitud en la declaración privada per se no acredita la concurrencia de todos los elementos dogmáticos que se exigen en los juicios fiscales, específicamente la culpa o el dolo.

Tal sería el caso del desconocimiento del costo o gasto por parte de la administración tributaria como consecuencia de la modificación de su criterio en torno a la procedencia del mismo, pues no son pocos los casos en los cuales la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales modifica su criterio en virtud de lo establecido en el párrafo del artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, que hace obligatorios para los funcionarios de la DIAN los conceptos jurídicos emitidos por Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, sin importar que diversos conceptos, incluso contradictorios, surjan en la misma vigencia fiscal.

Otro factor a tener en cuenta, consiste en acreditar ante los organismos de control fiscal – Contraloría– la presencia de la fuerza mayor o caso fortuito como fuente originaria de la sanción por inexactitud y a partir de allí, demostrar la no presencia del nexo de causalidad y culpabilidad de cara a la responsabilidad fiscal, tal como fuera el caso de la destrucción de los soportes de contabilidad por hechos delictuosos o por fenómenos naturales que impiden acreditar ante las

autoridades los hechos económicos que revela la contabilidad de la empresa o entidad pública. En este último caso, sería deseable que dicha circunstancia se encuentre probada ante las autoridades tributarias y reconocida por estas, pues de otra manera los órganos de control tendrían poco margen de maniobra para reconocer la fuerza mayor o caso fortuito.

Debe tenerse en cuenta, además, la distinción que doctrina y jurisprudencia han hecho entre la fuerza mayor y el caso fortuito, que adquiere su mayor interés, dentro del marco de la responsabilidad por riesgo excepcional. Se ha dicho que la fuerza mayor es causa extraña y externa al hecho demandado; se trata de un hecho conocido, irresistible e imprevisible, que es ajeno y exterior a la actividad o al servicio que causó el daño. El caso fortuito, por el contrario, proviene de la estructura de la actividad de aquél, y puede ser desconocido o permanecer oculto, y en la forma que ha sido definido, no constituye una verdadera causa extraña, con virtualidad para suprimir la imputabilidad del daño. (Consejo de Estado, Número de Radicación: 11670)

Hasta aquí hemos expuesto dos causales generales a partir de los cuales el gestor puede ejercer una estrategia de defensa dirigida a que no se le declare responsable fiscalmente, como se podrá apreciar, las mismas están dirigidas a demostrar la no presencia de algunos de los elementos que se exigen para imputar la responsabilidad fiscal.

Una tercera posibilidad y si se quiere perteneciente al ámbito tributario, se encuentra claramente definida en el parágrafo 2 del artículo 647 del E.T., disposición que de manera expresa dispone:

No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. (Art. 647)

Frente a esta disposición no existe causal válida para imputar algún tipo de responsabilidad fiscal, dado que el desarrollo jurisprudencial permite, identificar cuando se está en presencia de una verdadera diferencia de criterios y no simplemente, frente a una indebida interpretación de la norma.

Al respecto debe decirse que este postulado opera bajo la lógica de que no se es inexacto cuando el contribuyente se vale de una interpretación razonable de la norma tributaria para liquidar sus obligaciones fiscales. Sobre el particular, ha dicho la doctrina:

Corolario de lo anteriormente expuesto, es que donde quiera que el juzgador advierta oscuridad, confusión o complejidad de la ley tributaria y el contribuyente fundamente su actuar razonablemente en tal circunstancia, debe abstenerse de imponer la sanción por inexactitud, mientras que los hechos y las cifras denunciados (sic.) sean completos y verdaderos, inhibiéndose de hacer inconexas exigencias de naturaleza probatoria, extrañas a la tipificación de la conducta sancionable. (Cahn-Speyer, 2012, p. 277)

En segundo lugar, se tiene que dicha disposición impone la obligación de que la interpretación o entendimiento de la norma sea razonable. Al respecto, el Consejo de Estado ha enumerado una serie de requisitos para determinar si una interpretación es razonable:

La Sala considera que para calificar una interpretación de la ley tributaria como razonable, puede verificarse y partir, en cada caso, de los siguientes presupuestos:

- Debe figurar una norma objeto de interpretación aplicable al caso concreto, la que debe ser susceptible de diversas interpretaciones, de tal forma que la posición asumida pueda ser calificada de coherente, posible y aceptable.
- Es menester contar con una posición jurídica sustentada por el contribuyente, la que debe atender los principios válidos de interpretación derivados de la ley y la Constitución.
- La dificultad y complejidad de la norma objeto de interpretación y aplicación. Si la norma admite más de una interpretación plausible es generalmente anfibológica.
- La situación fáctica del contribuyente, que debe subsumirse en la norma bajo la interpretación plausible (...). (Consejo de Estado, Exp. 19851)

Frente al particular, el gestor fiscal que crea existe la diferencia de criterios con las autoridades tributarias, podrá desarrollar una estrategia de defensa en este sentido ante la Contraloría General de la República en sus distintos niveles, cuando sobre este punto se cierna el debate en materia tributaria. Incluso podrá hablarse de la configuración de una prejudicialidad, pues la responsabilidad fiscal depende de la materialidad de la sanción por inexactitud, aspecto

frente al cual no sería dable que el órgano de control impute responsabilidad alguna sin estar en firme decisión administrativa o judicial en torno a la procedencia de la sanción por inexactitud.

Lo expuesto pone en evidencia las contradicciones que surgen entre las disposiciones que fijan los elementos que dan origen a la responsabilidad fiscal y los presupuestos necesarios para imponer la sanción por inexactitud, antinomias que permiten al gestor fiscal que liquida obligaciones tributarias plantear estrategias de defensa desde aspectos puramente dogmáticos y que pueden dar lugar a la exculpación en los juicios fiscales.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES

1. Los juicios de responsabilidad fiscal responden a una estructura dogmática que se orienta a constatar en cabeza del investigado fiscalmente, la presencia de elementos de orden objetivo y subjetivo, en el caso de los primeros tenemos que estos son (i) la conducta, (ii) el daño patrimonial, identificado como la no percepción de los recursos o los sobrecostos asociados a su gestión, y (iii) el nexo de causalidad, entendiendo este como los medios adecuados que despliega el agente para la comisión del daño.

Por su parte el elemento subjetivo que debe constatarse en los juicios de responsabilidad fiscal es la culpabilidad, la cual puede desarrollarse en la modalidad culposa o dolosa. La primera de ellas, se edifica a partir de la negligencia o ausencia de cuidado en la que incurre el gestor fiscal y que es fuente del detrimento patrimonial. Por su parte la modalidad dolosa en la responsabilidad fiscal se presenta cuando el funcionario público o particular que administra recursos públicos se representa el resultado y quiere la configuración del resultado dañoso.

2. Una de las expresiones del detrimento patrimonial que la Contraloría General ha identificado en diversos fallos, consiste en el incumplimiento de la obligación tributaria sustancial y obligaciones formales por parte de las entidades públicas, circunstancia que origina la imposición de sanciones pecuniarias con cargo a los recursos públicos y a partir de la cual es posible realizar el juicio de responsabilidad fiscal pues la sanción pecuniaria por incumplimiento de las obligaciones tributarias se identifica como un sobre costo en la gestión de los recursos públicos y dentro de estas, las sanción por inexactitud, sirviendo como título de responsabilidad fiscal por la indebida liquidación de las obligación tributarias con cargo al erario.
3. La gestión fiscal al involucrar etapas de adquisición, administración e inversión de recursos puede darse en una o varias de estas etapas y ser adelantada por una o varias personas que intervienen en la gestión fiscal, circunstancia que ha permitido acoger la teoría de las responsabilidad solidaria en los juicios de responsabilidad y a partir de esta,

endilgar responsabilidad a los funcionarios públicos que liquidan obligaciones tributarias con cargo a los recursos públicos.

4. El régimen sancionatorio tributario es expresión del *ius puniendi* estatal, circunstancia por la cual el mismo debe integrar principios constitucionales como la culpabilidad y prohibición de la responsabilidad objetiva como título de imputación, tal como fuera reconocido por fallos de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, en los cuales se impone el deber a las autoridades tributarias de indagar por elemento subjetivo al momento de imponer sanciones tributarias esto es, la culpabilidad del infractor. Reconociéndose también a nivel jurisprudencia la concurrencia de supuestos de hecho en los cuales es procedente exculpar al obligado tributario de la sanción por inexactitud cuando concurren situaciones como la fuerza mayor y caso fortuito.

Pese a lo anterior, el desarrollo de legal de las normas sancionatorias tributarias parece proscribir la aplicación del principio de culpabilidad como quiera que para la imposición de la sanción por inexactitud no es necesario constatar la presencia del elemento subjetivo en cabeza del infractor. Debiéndose señalar que de este principio nada se dijo el artículo 282 de la Ley N° 1819 de 2016, que regula los postulados axiológicos que orientan la aplicación de las normas sancionatorias tributarias.

5. Como consecuencia de la antinomia existente entre los elementos dogmáticos que sirven de fuente para imputar la responsabilidad fiscal y aquellos necesarios para imponer la sanción por inexactitud, referida específicamente a la ausencia de la necesidad de constatar la presencia de la culpabilidad para imponer la sanción tributaria, el contribuyente incurso en proceso fiscal como consecuencia de sanción por inexactitud puede desvirtuar la responsabilidad a partir de una argumentación orientada a demostrar la no concurrencia del elemento subjetivo – culpabilidad – del tipo fiscal.
6. De la mano con los pronunciamientos judiciales emitidos por el máximo tribunal constitucional y la máxima autoridad de la jurisdicción contencioso administrativa, el contribuyente que logre acreditar la fuerza mayor o el caso fortuito como fuente de la imposición de sanción por inexactitud, podrá ampararse en esta causal general de exculpación, aceptada en diversos regímenes de responsabilidad, para desvirtuar la culpabilidad y el nexo de causalidad frente a la conducta dañosa, siendo esta

argumentación idónea para eximirse de la responsabilidad que podría surgir del juicio fiscal.

7. Otra de las argumentaciones que puede desarrollar el gestor fiscal orientada a evadir la responsabilidad que dimana de los juicios fiscales surge de normativa contenida en el parágrafo 2 del artículo 647 del E.T., esto es, la diferencia de criterios con la administración tributaria; para lo cual se hace indispensable que dicha discusión se esté dando en sede tributario y sirva como estrategia de defensa ante la contraloría en sus distintos niveles para solicitar el archivo de la investigación o la prejudicialidad en la actuación de orden fiscal.

Referencias Bibliográficas

- Cahn-Speyer W. (2006). La Potestad de la Administración Tributaria para Calificar los Hechos de acuerdo con su Naturaleza Económica. *Revista 44*, pp. 7-60.
- Cahn-Speyer, P. (2012). *Estudios Críticos de la Jurisprudencia Tributaria. Tomo II. La Denominada Causal de Exculpación de la Sanción por Inexactitud por Diferencia de Criterios: Naturaleza Jurídica y Pruebas*. Bogotá, Colombia: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Cermeño, C. C., De Bedout, J. C., Andrés García, S., & Clopatofsky, C. M. (2016). *Procedimiento Tributario, Teoría y práctica*. Bogotá, Colombia: Editorial Legis S.A.
- Consejo de Estado. (17 de febrero de 2011). Sentencia Exp. 30701.
- Consejo de Estado. (22 de junio de 2011) Sentencia Exp. 19311.
- Consejo de Estado. (12 de noviembre de 2014). Sentencia Exp. 29139.
- Consejo de Estado. Sentencia con número de Radicado: 76001-23-31-000-1994-0080-01(13763).
- Consejo de Estado. Sección Tercera. (16 de marzo de 2000) Sentencia Número de Radicación: 11670.
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Exp. 19851. [MP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Número de Radicación: 05001 23 31 000 2006 03646 01. [CP Julio Roberto Piza Rodríguez].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. C.P. Número de radicación: 25 000 23 27 000 2004 00496 01 (16968). [CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas].
- Consejo de Estado. 16 de mayo de 2002. Sentencia. Número de radicación: 17001-23-31-000-1999-0617-01(12406). Sentencia. [CP Juan Ángel Palacio Hincapié].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Número de radicación: 5457^a. [Jaime Abella Zarate].
- Consejo de Estado. Sección Tercera. Número de Radicación: 44001-23-31-000-2009-00149-01(44985). [Jaime Enrique Navas].
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Número de radicación: 25000-23-27-000-2001-1870-01(14016). [CP María Inés Ortiz de Barbosa].
- Consejo de Estado. Sección Tercera. Número de radicación: 11001-03-26-000-2009-0007-00 (36310). [CP Hernán Andrade Rincón].

- Corredor C. E. (2009). *Control Fiscal en Colombia. Apuntes de Acción y Reflexión*. Bogotá, Colombia: Colombia. Universidad Católica de Colombia.
- Corte Constitucional. (1993). Sentencia C-197. [MP Antonio Barrera Carbonell]
- Corte Constitucional. (1995). Sentencia C-374. [MP Jaime Araujo Rentería]
- Corte Constitucional. (2001). Sentencia C-1051. [MP Jaime Araujo Rentería]
- Corte Constitucional. (2001). Sentencia C-840. [MP Jaime Araujo Rentería].
- Corte Constitucional. (2011). Sentencia C- 444. [MP Juan Carlos Henao Pérez].
- Corte Constitucional. (2012). Sentencia C-743. [MP Mauricio González Cuervo].Corte Constitucional. (2003). Sentencia C- 010. [MP Clara Inés Vargas Hernández].
- Gómez, I. D. (2006). *Control Fiscal y Seguridad Jurídica Gubernamental*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Gordillo, A. (1994). “*Las Tendencias Actuales del Derecho*” En J.L. Soberanes (comp.), *Las tendencias actuales del Derecho* (pp. 185-201). México:Fondo de Cultura Económica.
- Henao, J. C. (1998). *El Daño*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Piza, J. R. (2010). *Curso de Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio*. Bogotá, Colombia: Universidad Externado de Colombia.
- Maldonado, M. I. (2014). El control fiscal y su ajuste dentro del Estado Social de Derecho. *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*. 44 (120), pp. 129-152.
- Muñoz, F. (2004). *Teoría General del Delito*. Valencia, España: Editorial Tirant Lo Blanch.
- Palacio, J. (2001). *La Contratación de las Entidades Estatales*, (3ª ed.). Medellín, Colombia: Ed. Librería Jurídica Sánchez.
- Ossa, J. (2000). *Derecho Administrativo Sancionador Hacia una Teoría General y una Aproximación para su Autonomía*. Bogotá, Colombia: Editorial Legis S.A.
- Patiño, H. (2014). *Responsabilidad Extracontractual y Causales de Exoneración. Aproximación a la Jurisprudencia del Consejo de Estado colombiano*. *Revista de Derecho Privado*, 8.
- Penagos, G. (1997). *El Daño Antijurídico*. Bogotá, Colombia: Ediciones Doctrina y Ley LTDA.
- Pinzón, J. A. (2017). La sanción por inexactitud en la Ley 1819 del 2016 y su eximente de responsabilidad. *Revista Impuestos*, 200, pp. 17-21.
- Sánchez, C. A. (2007). Aspectos Sustanciales de la Responsabilidad Fiscal en Colombia. *Univ. Sergio Arboleda*. 7 (13), pp. 81-96.

Sánchez, C. A., Naranjo, R., Rozo, E. y Rincón, E. (2004). *Responsabilidad Fiscal y Control del Gasto Público*. Bogotá, Colombia: Biblioteca Jurídica DIKE.

Younes, D. (2006). *Derecho del Control Fiscal. Vigilancia para una Gestión Transparente de lo Público*. Bogotá, Colombia: Grupo Editorial Ibáñez LTDA.