

Estándar de conocimiento para la imposición de sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria en Colombia*

Standard of knowledge for the imposition of sanctions in tax audit procedures in colombia

*Dubán Rincón Angarita***

Fecha de recepción: 7 de Enero de 2025

Fecha de aceptación: 29 de Enero de 2025

Resumen

El Estatuto Tributario establece la posibilidad de imponer sanciones contra el contribuyente que incumple sus obligaciones tributarias. Como salvaguarda del debido proceso y la contradicción, el Estatuto desarrolla un procedimiento de fiscalización tributaria, que inviste a la Administración con un amplio conjunto de mecanismos de inspección e investigación y la posibilidad de práctica probatoria dentro

del trámite, que puede culminar con la emisión de un acto administrativo que impone sanciones de carácter económico contra el contribuyente moroso, que si bien es susceptible de los recursos ordinarios en la vía gubernativa y es demandable ante la jurisdicción contenciosa, no menos cierto es que constituye un ejercicio de la potestad punitiva del Estado que puede acarrear lesión de derechos y de los intereses patrimoniales de los ciudadanos, si es

* Resultado de su Tesis Doctoral en Derecho de la Universidad Externado en Colombia.

** Doctor en Derecho de la Universidad Externado de Colombia, con tesis doctoral laureada con la máxima distinción “Summa Cum Laude”. Magister en Ciencias Penales y Criminológicas de la misma Universidad Externado de Colombia. Especialista en Sistema Penal Acusatorio, especialista en Derecho procesal y especialista en Sistema probatorio penal. Abogado de la Universidad Industrial de Santander, graduado con la distinción “Cum Laude”. E-mail: drincon@cendoj.ramajudicial.gov.co. ORCID. 0000-0002-2555-227X.

que la valoración probatoria no se ajusta a derecho.

En cualquier caso, el Estatuto no previó un estándar de conocimiento necesario para la imposición de sanciones al término del procedimiento de fiscalización tributaria. Esto podría conducir a pensar que, para llenar la laguna del legislador, el estándar probatorio del proceso penal se aplique en el procedimiento de fiscalización tributaria. Al fin y al cabo, ambos trámites son manifestaciones del mismo *ius puniendi*. Este artículo propone que el estándar penal no resulta aplicable en el trámite tributario, aunque en todo caso postula que debe aplicarse un estándar probatorio de probabilidad prevalente en la valoración del material probatorio con que se sustente la emisión del acto administrativo sancionatorio en materia de fiscalización tributaria.

Palabras clave: Fiscalización tributaria; estándar probatorio; acto administrativo sancionatorio; potestad punitiva; proceso penal.

Abstract

The Tax Statute establishes the possibility of imposing sanctions against

taxpayers who fail to comply with their tax obligations. As a safeguard of due process and contradiction, the Statute develops a tax inspection procedure, which invests the Administration with a broad set of inspection and investigation mechanisms and the possibility of evidentiary practice within the procedure, which can culminate with the issuance of an administrative act that imposes economic sanctions against the delinquent taxpayer, which, although it is susceptible to ordinary remedies in governmental channels and can be sued before the contentious jurisdiction, it is no less true that it constitutes an exercise of punitive power of the State that can lead to injury to the rights and property interests of citizens, if the evidentiary assessment does not comply with the law.

In any case, the Statute did not provide for a standard of knowledge necessary for the imposition of sanctions at the end of the tax inspection procedure. This could lead one to think that, to fill the legislator's gap, the evidentiary standard of the criminal process is applied in the tax audit procedure. After all, both procedures are manifestations of the same *ius puniendi*. This article

proposes that the criminal standard is not applicable in the tax procedure, although in any case it postulates that an evidentiary standard of prevailing probability must be applied in the evaluation of the evidentiary material that supports the issuance of the sanctioning administrative act in matters of tax inspection.

Keywords: Tax inspection; evidentiary standard; administrative sanctioning act; punitive power; criminal process.

Zusammenfassung

Das Steuergesetz sieht die Möglichkeit vor, Sanktionen gegen Steuerzahler zu verhängen, die ihren Steuerpflichten nicht nachkommen. Um ein ordnungsgemäßes Verfahren und Widersprüche zu gewährleisten, entwickelt das Gesetz ein Steuerkontrollverfahren, das der Verwaltung ein breites Spektrum an Kontroll- und Untersuchungsmechanismen und die Möglichkeit einer Beweispraxis im Rahmen des Verfahrens verleiht, die in der Erteilung eines Verwaltungsaktes gipfeln kann, der Wirtschaftssanktionen gegen den säumigen Steuerzahler verhängt, der, obwohl er für gewöhnliche

Rechtsbehelfe auf staatlichem Weg anfällig ist und vor der umstrittenen Gerichtsbarkeit verklagt werden kann, nicht weniger wahr ist, dass er eine Straftat darstellt Ausübung der Strafgewalt des Staates, die zu einer Verletzung der Rechte und Eigentumsinteressen der Bürger führen kann, wenn die Beweiswürdigung nicht im Einklang mit dem Gesetz steht.

Jedenfalls sah das Gesetz keinen für die Verhängung von Sanktionen am Ende des Steuerprüfungsverfahrens erforderlichen Kenntnisstand vor. Dies könnte zu der Annahme führen, dass, um die Lücke des Gesetzgebers zu schließen, im Steuerprüfungsverfahren der Beweisstandard des Strafverfahrens angewendet wird. Schließlich sind beide Verfahren Ausdruck desselben *ius puniendi*. Dieser Artikel schlägt vor, dass der strafrechtliche Maßstab im Steuerverfahren nicht anwendbar ist, postuliert jedoch in jedem Fall, dass bei der Bewertung des Beweismaterials, das den Erlass des sanktionierenden Verwaltungsaktes in Fragen der Steuerprüfung stützt, ein Beweismaßstab der vorherrschenden Wahrscheinlichkeit anzuwenden ist.

Schlüsselwörter: Steuerprüfung, Beweismaß, Verwaltungssanktionsgesetz, Strafvollmacht, Strafverfahren.

Resumo

O Estatuto Tributário estabelece a possibilidade de aplicação de sanções aos contribuintes que não cumpram as suas obrigações fiscais. Como salvaguarda do devido processo e da contradição, o Estatuto desenvolve um procedimento de fiscalização tributária, que dota a Administração de um amplo conjunto de mecanismos de fiscalização e investigação e da possibilidade de prática probatória no âmbito do procedimento, que pode culminar com a edição de um ato administrativo que imponha sanções econômicas ao contribuinte inadimplente, o qual, embora seja suscetível de recursos ordinários nas vias governamentais e possa ser processado perante a jurisdição contenciosa, não é menos verdade que constitui um exercício de poder punitivo do Estado que pode levar a lesão dos direitos e interesses patrimoniais dos cidadãos, se a avaliação probatória não estiver em conformidade com a lei

De qualquer forma, o Estatuto não previa um padrão de conhecimento

necessário à aplicação de sanções ao final do procedimento de fiscalização tributária. Isto poderia levar a pensar que, para preencher a lacuna do legislador, o padrão probatório do processo penal seja aplicado no procedimento de auditoria fiscal. Afinal, ambos os procedimentos são manifestações do mesmo *ius puniendi*. Este artigo propõe que a norma penal não seja aplicável no procedimento tributário, embora em qualquer caso postule que um padrão probatório de probabilidade predominante deve ser aplicado na avaliação do material probatório que fundamenta a emissão do ato administrativo sancionatório em matéria de fiscalização tributária.

Palavras-chave: Auditoria fiscal, padrão probatório, ato administrativo sancionatório, poder punitivo, processo penal.

Introducción **Aspectos metodológicos:** **los fundamentos** **Constitucionales de la** **tributación y las facultades** **de fiscalización tributaria**

La Constitución Política de Colombia
(Asamblea Nacional Constituyente,

1991) procura la realización de la cláusula de Estado social y democrático de derecho. En ese orden, reconoce la actividad económica desde dos perspectivas: por una parte, como iniciativa que produce riqueza; de otra parte, como fuente de la contribución indispensable del ciudadano con las cargas públicas (artículo 95.8).

Estos aspectos sociales de la economía explican la teleología de algunas otras disposiciones. Así, el artículo 58 de la Carta Política garantiza la propiedad privada, si bien ese derecho “es una función social que implica obligaciones”. A su vez, el artículo 333 de la misma Carta subraya la libertad en el ejercicio de actividades económicas y estimula la iniciativa privada, aunque “dentro de los límites del bien común”. La misma norma indica que la libre competencia “supone responsabilidades” y que la empresa “tiene una función social que implica obligaciones”. Este contexto normativo constituye el fundamento del deber ciudadano de la contribución, al tenor del artículo 363 de la misma Constitución, que indica que el sistema tributario se fundamenta en “los principios de equidad, eficiencia y progresividad”.

El principio constitucional de la equidad de la tributación encuentra desarrollo legal, entre otras normas, en el artículo 683 del Estatuto Tributario, que postula: “...el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación” (Presidencia de la República de Colombia, 1989). En esta dirección, y a fin de garantizar el principio de estricta legalidad de la tributación, el artículo 338 de la Constitución establece que la norma jurídica –sea la ley, la ordenanza o el acuerdo– debe precisar “los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”. Sobre esta base, la jurisprudencia constitucional ha advertido que tales definiciones corresponden en exclusiva a los organismos de representación popular de los niveles nacional y regional, y nunca a la administración tributaria (Corte Constitucional, 1999, párrafo 2.2).

Este somero recuento normativo permite afianzar que un sistema tributario fundado en la equidad y la progresividad exige la legalidad de la tributación, que no solo constituye una salvaguarda a fin de que la imposición contributiva esté

precedida del debate democrático en los órganos de representación popular, sino que además posibilita que el ciudadano cuente con los elementos de conocimiento necesarios para autoliquidar sus impuestos cuando está obligado a ello (Osorio Atondo, 2020).

En este punto es necesario recordar que en el sistema anterior a la autoliquidación, el contribuyente realizaba el acto de la declaración e informaba a la autoridad competente las bases con las cuales el Estado liquidaba el impuesto que el ciudadano estaba obligado a pagar (Piza Rodríguez, 2014). Pero la autoliquidación trajo una evolución muy significativa, pues ahora el contribuyente incluye las bases gravables, declara y liquida el impuesto; así, mediante el traslado de esas responsabilidades al ciudadano, ahora la autoridad recaudadora se concentra en las labores fiscalizadoras de verificación, comprobación e inspección de las tareas del contribuyente.

Martín Queralt et al. distinguen entre la fiscalización de los tributos orgánica, funcional y procedimental. Esta última acepción se refiere a las etapas del diligenciamiento mediante el cual la administración materializa la función

fiscalizadora (2001, p. 366), y es la que ocupa la atención de este trabajo. Esas labores estatales de seguimiento son útiles para enfrentar un riesgo constante: que el contribuyente incumpla total, parcial o tardíamente sus deberes fiscales (Piza Rodríguez, 2014).

En todo caso, conviene precisar cuáles son dichas facultades de la Administración. El Estatuto Tributario contiene un Título IV, que se titula Determinación del impuesto e imposición de sanciones. A efectos de la fiscalización tributaria, la norma más relevante es el artículo 684, que comienza por enunciar que la administración tributaria cuenta con “amplias facultades de fiscalización e investigación”. A renglón seguido, el precepto desarrolla tales poderes, en una enumeración no taxativa: la verificación de la exactitud de las declaraciones e informes que presente el obligado, las investigaciones que establezcan la ocurrencia de hechos generadores de impuesto, las citaciones al contribuyente o a terceros para que rindan informes y contesten interrogatorios, la posibilidad de exigir la presentación de libros y documentos contables, así como de los libros de contabilidad y de los estados financieros. Finalmente, la

norma enfatiza que la administración tributaria puede “En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos”.

En sentir de Piza Rodríguez (2014), este conjunto de funciones puede agruparse en los conceptos de comprobación e investigación, pues “se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado” (p. 235), diligencia que sirve a la preparación de la liquidación oficial, si fuere el caso. Sin duda, se trata de una labor de naturaleza inquisitiva (Piza Rodríguez, 2014, p. 235), que guía la totalidad del procedimiento de fiscalización tributaria, que se compone de las siguientes fases: una etapa de fiscalización propiamente dicha, en la que se acopian información y elementos de prueba, de acuerdo con las referidas facultades del artículo 684 del Estatuto Tributario. A su finiquito, aparecen las siguientes posibilidades: la emisión de un acto administrativo de requerimiento, mediante el cual la administración tributaria propone modificaciones al acto de autoliquidación del contribuyente, o el pliego de cargos, cuando la administración se inclina por

la imposición de una sanción mediante un acto administrativo independiente.

En los dos casos, el ciudadano dispone de un plazo para ejercer el derecho de contradicción. Al término de esta etapa, sigue la fase de liquidación y aplicación de las sanciones, cuya competencia radica en otra dependencia de la administración tributaria, que puede emitir un acto definitivo de liquidación del tributo, junto con la imposición de sanciones, según el caso. Finalmente, estos actos administrativos son recurribles en la vía gubernativa o demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo (Piza Rodríguez, 2014, p. 236). Y bien, ¿cuál es el grado de convicción que se requiere para la adopción de una determinación, ya sea que sancione o se abstenga de hacerlo? A ese respecto, el Estatuto Tributario guardó silencio, y esa laguna legislativa es lesiva del debido proceso, la contradicción y el debido proceso probatorio.

Luego de este planteamiento del problema, se propone la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es el estándar probatorio que debe aplicarse en la imposición de sanciones

en el marco del procedimiento de fiscalización tributaria? La hipótesis que se somete a examen consiste en sostener que en el procedimiento de fiscalización tributaria debe existir cuando menos un convencimiento de probabilidad prevalente en la valoración del material de convicción con que se soporta el acto administrativo que impone una sanción tributaria, y que a efectos de llenar la laguna del legislador, el estándar de conocimiento del proceso penal no es de recibo en el procedimiento tributario.

Se trata de una investigación de dogmática jurídica, con un alcance propositivo, que emplea fuentes primarias (las normas jurídicas de la Constitución Política y el Estatuto Tributario) y normas secundarias (libros de texto y artículos de investigación).

I. LA ACTIVIDAD PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

En el marco de la salvaguarda del debido proceso, que se aplica a las actuaciones judiciales y administrativas, cualquier grado de convicción se forma a partir

de material probatorio, no a partir de la mera suposición o sospecha. Además, la propia ley tributaria establece el principio de que la recta aplicación de las leyes en materia de liquidación y recaudo de los impuestos “deberá estar presidida por un relevante espíritu de justicia” (Estatuto Tributario, artículo 683), en armonía con el dictado del artículo 228 de la Constitución Nacional. El asunto es muy relevante, puesto que el pago del tributo supone “la transferencia de parte del patrimonio de los particulares hacia el del erario, implica una carga que les limita el libre aprovechamiento y disposición de sus bienes” (Ramírez Guerrero, 2008, p. 188). Por ende, antes de abordar la problemática sobre el grado de conocimiento que se requiere para la emisión de actos administrativos de naturaleza sancionatoria como culminación de los procedimientos de fiscalización tributaria, es indispensable analizar la actividad probatoria que es propia de este tipo de diligenciamientos administrativos.

La doctrina sostiene que la actividad probatoria en el procedimiento de fiscalización tributaria no es prueba en el sentido estricto del término. En apoyo de esa postura, Piza Rodríguez

argumenta que, en primer término, no hay un tercero imparcial que dirima la controversia; en segundo lugar, no hay alteridad, pues la propia administración produce elementos de prueba y los valora. Además, en este tipo de diligenciamiento existe un deber de colaboración del contribuyente (2014, p. 241). En otros términos, en los procesos de fiscalización tributaria, la administración es juez y parte, en el marco de un procedimiento inquisitivo, pues no solo cuenta con amplísimas facultades de investigación, sino que le basta con la demostración del hecho generador del tributo, la persona obligada y el monto que debe pagarse (Francisco Ruiz de Castilla, 2008), lo que de contera supone que al administrado le compete la demostración de las circunstancias excluyentes o diminuyentes del tributo.

En todo caso, aunque se acepte que en el procedimiento tributario no se practica prueba en el sentido estricto del término, deben tenerse en cuenta las finalidades de la prueba pues, al fin y al cabo, solo con apoyo en material de convicción pueden imponerse las condignas sanciones en materia tributaria. Siguiendo a Bustamante Rúa (2010), la doctrina ha planteado tres

finalidades de la prueba: “la primera, que considera que la prueba tiene por finalidad la fijación formal de los hechos; la segunda, según la cual la prueba tiene por finalidad la obtención del convencimiento del juez y la tercera que sostiene que la prueba tiene como propósito central la obtención de la verdad” (p. 75).

Por su parte, autores como Letelier subrayan la finalidad reconstructiva de la prueba. En opinión de este doctrinante, el desconocimiento de la norma es un evento que se encuentra en el pasado respecto del momento en que se adelanta el procedimiento de imposición de la sanción, y de allí que se hace necesaria “la reconstrucción de los hechos que constituyen la infracción para que de ello pueda seguirse un proceso de imputación institucional de la correspondiente infracción” (Letelier Wartenberg, 2018, p. 211).

Este trabajo también sigue la posición de Gascón Abellán (2005), para quien la prueba tiende a la obtención de la verdad. Pero esa posibilidad de aproximarse al conocimiento de los hechos es apenas imperfecta. Por un lado, existen razones institucionales,

ya que la prueba: “no es una actividad libre, sino que se desarrolla a través de un más o menos estricto sistema de reglas y cauces institucionales que muchas veces limitan y otras claramente impiden la consecución de ese objetivo” (p. 128). Por otra parte, existen razones epistemológicas, ya que el conocimiento probatorio se edifica a partir de inferencias con fundamento en leyes de probabilidad o incluso en prejuicios, y por tanto, “no puede suponerse que los resultados de la prueba garanticen la certeza absoluta, sino solo un cierto grado de certeza o de probabilidad, sobre la verdad del enunciado probado” (p. 128).

Entonces, con fundamento en las posiciones presentadas, se tiene que en materia de fiscalización tributaria, la práctica de las diligencias investigativas sirve –como presupuesto necesario de la imposición de una sanción– a la finalidad de demostrar los hechos generadores del tributo y su incumplimiento (función reconstructiva), en el marco de la aproximación racional a la verdad.

Sin embargo, cabe preguntar cuál es el estándar de conocimiento que debe alcanzarse para la imposición de la

sanción. De hecho, las normas legales no suelen ser explícitas al respecto, aunque una de las excepciones más notables es el procedimiento penal. En este ordenamiento, el legislador se inclinó por una definición mucho más perfilada del grado de conocimiento que se requiere para la emisión de una condena: el convencimiento más allá de toda duda razonable.

En sentir de Bedoya Sierra, en materia procesal penal, “la actividad probatoria debe estar orientada hacia la construcción de argumentos que permitan inferir con alta probabilidad (más allá de toda duda razonable) que ciertos hechos ocurrieron de determinada manera, para adecuarlos luego a una norma” (2008, p. 30). El pensamiento de Cohen (1977, p. 292) es muy similar, pues opina que “una prueba más allá de toda duda razonable es una prueba con un grado de probabilidad tal que no dista más que un brevísimo intervalo de la certeza”.

Así pues, podría pensarse que, en tanto la fiscalización tributaria y la acción penal son manifestaciones de este *ius puniendi*, en el procedimiento tributario resulta operativo el mismo estándar de

convencimiento. Esa es precisamente la hipótesis que se somete a examen en el apartado subsiguiente.

II. LAS RELACIONES ENTRE LA POTESTAD PUNITIVA EN LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y EN EL PROCESO PENAL

Sin duda alguna, el ejercicio de la acción penal y la correlativa imposición de una pena constituyen una expresión del *ius puniendi*, como también los poderes de fiscalización y la posibilidad de aplicar sanciones tributarias. En esta dirección, afloran algunas similitudes entre las dos posibilidades. En ambos casos se trata del ejercicio de fuerza, constitucionalmente admisible, como respuesta al incumplimiento de un mandato normativo. Igualmente, en ambos contextos existe una definición previa y expresa de la conducta que el ordenamiento jurídico espera del ciudadano, y la imposición de la sanción está mediada por un debido proceso.

Sin perjuicio de las similitudes, hay un punto de desencuentro patente: el derecho penal consiste en el ejercicio más severo de fuerza que puede desplegar el Estado contra una

persona, y la sanción suele consistir en la privación de la libertad personal –cuando no de la vida, en algunos ordenamientos jurídicos–, al tiempo que las sanciones en el procedimiento de fiscalización tributaria siempre consistirán en afectaciones de índole patrimonial. En el contexto de un derecho penal democrático, la intensidad de la afectación de derechos fundamentales del acusado exige salvaguardas. Este artículo se interesará por la presunción de inocencia, la distribución de la carga de la prueba y la cláusula de solución de la duda, que contribuirán a despejar la hipótesis de esta investigación.

Pues bien, es claro que el proceso penal pretende asegurar al máximo el estado de inocencia del acusado. De allí que, en primer lugar, la persona enfrenta el proceso en un estado de inocencia, que se mantendrá hasta tanto no se demuestre, con un grado de conocimiento más allá de toda duda razonable, que la conducta delictiva existió y que el acusado es su autor o partícipe. En otros términos, el sistema prefiere que se mantenga el estado de inocencia inicial.

De acuerdo con Copi y Cohen (2007, p. 613), “Son tan terribles las consecuencias

de condenar a una persona inocente que se debe evitar esa posibilidad a toda costa (...) La convicción del crimen requiere que el acusado sea encontrado culpable más allá de toda duda razonable. Esto significa que el acusado se debe encontrar culpable con una probabilidad tan grande que ninguna persona razonable, luego de considerar todas las evidencias disponibles, podría creer en su inocencia”.

Lo anterior guarda relación con la distribución de la carga de la prueba, pues al ente acusador le compete derruir la presunción de inocencia y, por ende, su posición es de mayor actividad probatoria. De hecho, al menos en principio, el acusado puede contentarse con la más absoluta inactividad, en tanto la ausencia de uno cualquiera de los presupuestos para imponer una condena, siempre resultará en la confirmación del estado de inocencia que lo acompaña desde el comienzo de la actuación procesal penal (Reyes Molina, 2012).

Y es que la distribución de la carga de la prueba no hace otra cosa que distribuir la posibilidad de error, que supone a su vez una cierta elección política

y valorativa, ante la necesidad de ponderar los intereses que puede afectar una decisión. La doctrina destaca que existen dos posibles errores:

“-Error 1: aceptar como verdadero (o dar por probado) lo que es falso”.

“-Error 2: no aceptar como verdadero (o dar por no probado) lo que es verdadero” (Gascón Abellán, p. 130).

Ningún sistema probatorio es infalible respecto de estos errores. Siempre existirán, pues se trata de sistemas humanos de valoración. La cuestión es entonces cómo reducirlos al mínimo, y la clave proviene de una decisión político-valorativa. Entonces, si tal decisión asume que los intereses que se afectan con la decisión ameritan el mismo grado de protección, “entonces el estándar probatorio no será particularmente exigente y la probabilidad preponderante puede bastar” (Gascón Abellán, p. 131). Esta investigación considera que esto es lo que acontece con el procedimiento de fiscalización tributaria: aunque no es deseable en la sociedad, es tolerable que la administración tributaria no encuentre el fundamento suficiente para la imposición de una sanción, aunque el contribuyente en realidad

la mereciera; por otra parte, si el error consiste en que al administrado se le impone una sanción mediante una errónea valoración de la prueba, al menos cuenta con los recursos de la vía gubernativa y la posibilidad de acudir ante la jurisdicción contenciosa.

Por el contrario, en el proceso penal, la decisión política y valorativa asume que los intereses que se afectan con el error 1 merecen una mayor cobertura que los del error 2, entonces el estándar es muy exigente. “Esta es la razón por la que en el proceso penal, donde se considera que los derechos afectados por un eventual error 1 (dar por verdadera o probada la hipótesis acusatoria deben ser intensamente protegidos, se es muy poco tolerante con el error 1 y en consecuencia se exige un estándar probatorio muy cualificado” (Gascón Abellán, 2005, p. 131).

Letelier considera que el estándar probatorio penal no resulta aplicable en los procedimientos administrativos sancionatorios. Uno de los argumentos parte de considerar el perjuicio que acarrea una condena penal contra un ciudadano, debido al carácter aflictivo de sus sanciones y la estigmatización que acarrea la condena (2018, p. 220).

Aunque el derecho penal prefiere el estatus de mantenimiento de la presunción de inocencia, no acontece lo mismo en el ámbito del derecho administrativo, porque la regulación de los mercados, la especulación, la asimetría o los monopolios no son estados de cosas preferibles. En estos últimos casos, la imposición de la sanción no es un asunto de ultima ratio, pues (2018, p. 227).

En tercer término, el sistema cobija al acusado con una cláusula de llenado de las dudas que se presentan luego de la actividad probatoria, pues las normas señalan que ese estado epistemológico de imposibilidad de decantarse por al menos uno de dos estados de conocimiento no puede persistir, y aún en ausencia de prueba, esa duda debe resolverse en favor del encartado.

Sin embargo, la posición del ciudadano en el procedimiento de fiscalización administrativa es bien diferente. Por una parte, en sentido estricto, el administrado no se “presume inocente” de la infracción a la norma. Tal vez es más adecuado afirmar que lo que se presume es la buena fe con que actúa cuando autoliquida el tributo, que en todo caso no equivale a la presunción

de inocencia del acusado penalmente. Esto sin contar con las diferencias en el ámbito de protección normativa, por cuanto la presunción de inocencia constituye un verdadero derecho fundamental, con la categoría de norma de ius cogens, es decir, que no puede limitarse ni siquiera durante los estados de excepción. Contrario sensu, la buena fe es un principio, que activa una carga probatoria de la administración, pero que no tiene el carácter iusfundamental y de per tenencia al bloque de constitucionalidad que ostenta la presunción de inocencia.

Más similitudes existen, sin embargo, en lo atinente a la distribución de la carga probatoria en cabeza del Estado. En el proceso penal, se decía, el acusador debe positivamente demostrar la existencia material del ilícito y la responsabilidad. En el procedimiento tributario, de acuerdo con la propia Constitución y las disposiciones del Estatuto Tributario, le compete demostrar el hecho generador del tributo y su causación, es decir, los hechos constitutivos de un cobro, que puede ser exigido aún mediante el empleo de medios coercitivos. Con todo, la situación del ciudadano es bien diferente, ya que a diferencia de lo que ocurre en el

proceso penal, su inactividad probatoria no lo beneficia si la administración tiene medios probatorios sobre la infracción tributaria, pues su desidia simplemente mantendrá los hechos que haya demostrado la administración.

Esto implica que, en el procedimiento administrativo tributario, si el ciudadano espera no ser sancionado, debe desarrollar una carga probatoria que niegue los presupuestos antes aludidos: o intentará demostrar que el hecho generador del tributo no se produjo, o que liquidó de manera correcta el impuesto, o que no incumplió su obligación, etc.

III. ¿UN ESTÁNDAR DE CONOCIMIENTO “MÁS ALLÁ DE TODA DUDA RAZONABLE” EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA?

A primera vista, parece sencillo construir el siguiente razonamiento: puesto que el ejercicio de la acción penal y el procedimiento de fiscalización tributaria son manifestaciones del ius puniendi, por tanto, el estándar de conocimiento que se requiere para emitir una condena debe ser idéntico al que se requiere para sancionar

tributariamente a un ciudadano. Pese a todo, esta investigación propone que ese razonamiento es incorrecto, merced a las siguientes razones:

- (i) El grado de afectación de derechos no es comparable. Como se advirtió, el derecho penal afecta las garantías más valiosas de la persona humana. Esto no implica subestimar las consecuencias de la afectación de los intereses patrimoniales del contribuyente; pero, sin duda, la Constitución Política de Colombia no reconoció la propiedad como un derecho fundamental.
- (ii) Pese a que el derecho penal constituye un notorio ejercicio de fuerza, todo él gira en derredor de la persona humana y la garantía de los derechos del infractor. La base de un derecho penal democrático es la dignidad humana y el conjunto de garantías que de ella se desprenden. Por el contrario, el procedimiento de fiscalización tributaria gira en torno a otros fines, en especial, la asignación de una participación en las cargas públicas, como expresión del Estado social de derecho, en el marco de los principios de equidad y eficiencia en el recaudo de los tributos.
- (iii) La acción penal se desarrolla a través del proceso penal, es decir, un trámite jurisdiccional basado en el principio de separación funcional, en cuya relación procesal aparece un tercero imparcial encargado de definir la controversia. Precisamente, de estas notas características carece el procedimiento tributario. De un lado, porque no se trata de un proceso judicial; de otra parte, si bien el Estatuto Tributario señala que diversas dependencias de la administración tributaria participan en la confección del plenario, no existe una marcada separación funcional pues, en últimas, la misma administración tributaria funge como juez y parte.
- (iv) Los procesos penales contemporáneos suelen inclinarse por la pasividad probatoria del juez, ya que el compromiso procesal ha dejado de tener como norte la obtención de la “verdad real” o la “verdad material”, y se conforma con la “verdad procesal”. La insuficiencia probatoria de la entidad acusadora sencillamente hará naufragar su pretensión condenatoria y mantendrá incólume la presunción de inocencia

del acusado. El procedimiento tributario se inclina por el modelo inquisitivo: un conjunto de amplias facultades de investigación, que culminan en una valoración que realiza la misma entidad que instruye (Letelier Wartenberg, 2018, p. 216).

- (v) En el proceso penal de tendencia acusatoria, en la fase de juzgamiento se practica prueba en sentido estricto: el órgano de prueba concurre ante el juez de conocimiento –un tercero imparcial–, e ilumina su convencimiento, a través de los principios de inmediación y de concentración. Nada más distante de lo que ocurre en el procedimiento de fiscalización tributaria, ya que no hay un juez tercero imparcial, ni se trata de un proceso judicial, sino de un trámite administrativo.
- (vi) La decisión condenatoria en materia penal cuenta con un corpus de recursos mucho más amplio. En la vía ordinaria, es susceptible del recurso de apelación. También proceden el recurso extraordinario de casación y la acción de revisión. Además, en el medio colombiano, en virtud de los desarrollos jurisprudenciales y de la reforma constitucional del

Acto Legislativo 01 de 2018, la primera condena en materia penal es susceptible de la impugnación especial, la llamada “doble conformidad judicial” (Rincón Angarita, 2024). De manera subsidiaria, eventualmente procedería el amparo contra providencias judiciales. Por su parte, la estructura recursiva de la sanción administrativa es diferente: garantiza el principio de la doble instancia en la vía gubernativa, sumada a la posibilidad de acción judicial ante la jurisdicción contenciosa, ante la cual también se garantiza la doble instancia. Es verdad que en este caso también puede acudir al amparo constitucional contra el acto administrativo que impuso la sanción.

- (vii) No menos importante, el contexto de los instrumentos internacionales que conforman el bloque de constitucionalidad es mucho más nutrido cuando se trata de los derechos de la persona procesada o condenada penalmente. En el contexto colombiano, el Estado es parte en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos y la Convención Americana de Derechos Humanos. Cada uno de ellos incorporó la presunción de

inocencia, el derecho a ser oído ante un juez independiente e imparcial, al aporte de pruebas, al debido proceso y a la impugnación de la sentencia condenatoria, entre otras garantías.

IV. PROPUESTA DE UN ESTÁNDAR DE CONOCIMIENTO EN LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA

De vuelta al procedimiento tributario, con base en la finalidad de las diligencias investigativas en la fiscalización tributaria, puede afirmarse que buscan la fijación de un estándar de conocimiento sobre los hechos relevantes (el hecho generador del tributo y su incumplimiento). De acuerdo con Bustamante Rúa, la fijación de un estándar de prueba acarrea dos implicaciones relevantes: “la primera de ellas, decidir qué grado de probabilidad o certeza se requiere para aceptar una hipótesis como verdadera; la segunda implica formular objetivamente el estándar de prueba, esto es, formular los criterios objetivos que indican cuándo se alcanza ese grado de probabilidad” (2010, p. 76).

Entonces, toda vez que se trata de la demostración de hechos, la labor consiste en la corroboración de una “hipótesis de trabajo concreta acerca de la existencia o no de un determinado hecho controvertido” (Aliste Santos, 2021, p. 92). Aunque esta investigación postula la incompatibilidad del estándar probatorio del proceso penal en la fiscalización tributaria, esto no significa que esta última deba estar desprovista de un grado de conocimiento suficiente para imponer una sanción. En favor de esta tesis pueden abonarse los siguientes argumentos:

El procedimiento de fiscalización tributaria puede culminar con la imposición de sanciones. Y aunque no son tan severas como las que pueden imponerse en el proceso penal, en todo caso son afflictivas de otros derechos, en especial los de carácter patrimonial, y, todo hay que decirlo, incluso del buen nombre y la honra de una persona.

La relación del ciudadano con la administración tributaria entraña serias desigualdades, que, si bien son constitucionales y legítimas, deben balancearse con algunas herramientas en favor del contribuyente. Entonces,

cómo se trata de un procedimiento de tendencia inquisitiva, en el que no hay un tercero imparcial que resuelve el conflicto y en el que la administración es juez y parte, es necesario que haya un grado fiable de conocimiento previo a la imposición de una sanción.

La fiscalización tributaria es un procedimiento contradictorio, en el que el ciudadano puede aportar material de convicción y refutar el material probatorio de cargo. El Estatuto Tributario colombiano no desconoce el derecho de contradicción. Pero un necesario complemento de esa contradicción consiste en que la administración tributaria deba alcanzar un cierto grado de conocimiento alrededor del cual se surta el debate.

Es cierto que los actos administrativos que imponen sanciones durante el curso de la fiscalización tributaria son susceptibles de recursos en la vía gubernativa, y aún demandables ante la jurisdicción contenciosa. Con todo, la vía gubernativa se surte ante la misma entidad que impuso la sanción, porque en estos casos no rige el principio de separación funcional estricta. Aunque el Estatuto Tributario señala que las sanciones las revisa una dependencia

diferente, es improbable que se revoquen ese tipo de decisiones. Por otro lado, en Colombia es proverbial la morosidad de la jurisdicción contenciosa, ya que los procesos de esta índole tardan años, cuando no décadas, por lo cual el perjuicio que se causa con una determinación contraria a derecho no resulta sencillo de resarcir.

La fijación de un estándar de conocimiento aporta mayor seguridad jurídica al trámite de la fiscalización tributaria, y cobija de mejor forma el derecho al debido proceso.

La determinación de un grado de conocimiento concreto incide de forma positiva en el deber de motivación, ya que la administración tributaria se ve compelida a establecer que a partir de los medios de conocimiento obrantes, se llega a un determinado estadio de convicción.

Ahora bien, ¿cuál debe ser ese grado de conocimiento? De acuerdo con los resultados obtenidos, se tiene que un convencimiento más allá de toda duda razonable no es necesario. Al fin y al cabo, este estándar se emplea para derrumbar la presunción de inocencia con que el implicado

comienza el proceso penal, de la que se carece en la fiscalización tributaria. Por otro lado, las disposiciones que posibilitan la imposición de sanciones por el incumplimiento de los deberes tributarios no comprometen en el mismo grado los derechos fundamentales de una persona. Además, es del todo legítimo y apenas lógico que el ciudadano contribuya con las cargas públicas. Si bien en el proceso penal es preferible que se mantenga a toda costa el estado de inocencia de una persona, a menos que el material probatorio derrumbe esa asunción, en la fiscalización tributaria debe balancearse dicha situación en procura de la satisfacción del interés público.

Y, como ya se ha visto, el convencimiento de posibilidad tampoco parece suficiente en materia de fiscalización tributaria: se trata de un estándar débil, que no alcanza a justificar la imposición de una sanción en el marco de un sistema que respalda el debido proceso, el acceso a la administración de justicia, y un principio de que la aplicación de las normas tributarias debe estar presidida por el espíritu de justicia. Así pues, el justo medio resulta mucho más razonable en los casos de

fiscalización tributaria, es decir, un convencimiento de probabilidad sobre el hecho constitutivo del tributo y el incumplimiento del administrado.

Esta investigación entiende por probabilidad, de acuerdo con Taruffo (2005), un estadio de conocimiento intermedio que se define como “la medida de la incertidumbre de un fenómeno del que no se puede predicar la falsedad o inexistencia, ni tampoco la verdad absoluta o existencia” (p. 193).

Es importante tener en cuenta que cualquier sistema de imposición de sanciones debe hallar un equilibrio entre dos extremos: si el estándar probatorio para la imposición de una sanción se contenta con un estándar muy flexible, se impondrán muchas más sanciones, incluso contra aquellos que en justicia no la merezcan; por el contrario, si el estándar es muy riguroso, se impondrán muchas menos sanciones, y se quedarán sin ser sancionados muchos que en justicia la merecían.

En el segundo de los casos, el paradigma de esa rigurosidad probatoria es la del procedimiento penal, que cuenta con las cláusulas de *in dubio pro reo* y una pesada carga probatoria que debe

asumir el ente que ejerce la acción penal. Recuérdese igualmente que en los sistemas de tendencia inquisitiva, el proceso penal se comprometía con el valor “verdad”: la sentencia condenatoria debía corresponder a la verdad, a un conocimiento de certeza sobre la existencia de la conducta punible y la responsabilidad del implicado (Accatino, 2011).

Aunque es cierto que esos rigurosos estándares de certeza han decaído merced a las corrientes epistemológicas contemporáneas, no puede desconocerse que todo sistema de imposición de sanciones debe comprometerse con un cierto grado de aproximación a la verdad, y con ello, a la justicia en la imposición de una sanción por la comisión de una infracción (Zamora Acevedo, 2014). Así pues, el ordenamiento jurídico pretende, cuando no la certeza, al menos la reducción del margen de error, pues toda reconstrucción de hechos jurídicamente relevantes lleva ínsita la posibilidad del error (Frister, 2011).

Gascón Abellán (2005) también se ocupa de esta problemática. Opina que “cuanto más exigente sea el estándar para probar un hecho, más racional será la decisión que declara probado

ese hecho, pues un estándar probatorio muy exigente minimiza la posibilidad de error y maximiza la posibilidad de acierto” (p. 130). Sin embargo, la misma autora resalta una paradoja: “un proceso gobernado por un estándar probatorio muy exigente no tiene como objetivo primario la búsqueda de la verdad, o más precisamente, la eliminación de errores, pues conforme disminuye la posibilidad de errar al declarar probado un hecho, aumenta la posibilidad de errar al darlo por no probado” (p. 130).

De manera que la problemática puede resolverse si se tiene en cuenta un estándar intermedio como el de la probabilidad. Precisamente, la probabilidad es el justo medio entre la inferencia razonable y la certeza, y posibilita un óptimo de sanciones. Tanto en los casos de la inferencia razonable como en los de la certeza existen márgenes de error, que se reducen a su justa medida cuando se trata de la probabilidad.

De lege ferenda, es necesario que el estándar probatorio para imponer una sanción en el procedimiento de fiscalización esté contenido en el Estatuto Tributario. A esos efectos, esta investigación propone que el estándar

de conocimiento que se requiere con fundamento en la práctica probatoria es de la probabilidad, a partir de dos presupuestos.

Debe adelantarse una valoración racional de los medios de prueba. Esto se asienta en el principio de la libre valoración, pero no al modo de la íntima convicción, sino a partir de reglas de racionalidad, esto es, “si el grado de probabilidad o de certeza alcanzado por la hipótesis que lo describe a la luz de las pruebas e informaciones disponibles es suficiente para aceptarla como verdadera” (Gascón Abellán, 2005, p. 129).

El estándar probatorio que debería regir en el procedimiento de fiscalización tributaria es el de la probabilidad prevalente, que se presenta cuando “una hipótesis sobre un hecho resultará aceptable o probada cuando sea más probable que cualquiera de las hipótesis alternativas sobre el mismo hecho manejadas o consideradas en el proceso y siempre que dicha hipótesis resulte “más probable que no”; es decir, más probable que su correlativa hipótesis negativa” (Gascón Abellán, 2005, p. 130).

Conclusiones

Toda vez que el ciudadano tiene un deber de contribución con las cargas públicas en el marco de un sistema tributario fundado en la equidad y la progresividad, es apenas lógico que el Estado cuente con mecanismos de inspección e investigación a fin de elucidar si el contribuyente cumplió en debida forma con la autoliquidación de los tributos y, en caso necesario, que cuente con mecanismos coactivos para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Tales facultades inquisitivas resultan constitucionalmente admisibles. Sin embargo, el Estatuto Tributario no reguló el estándar probatorio que se requiere a efectos de valorar el material probatorio en que se fundamenta la emisión de un acto administrativo sancionatorio.

Es claro que el procedimiento administrativo sancionatorio no se ajusta a la acepción tradicional de litigio entre partes. En todo caso, se requiere de un determinado estándar de prueba, a fin de acreditar los hechos que constituyen la infracción de la norma, y a la fijación de una cierta

forma de valoración de ese material de convicción. Esta investigación exploró tres grados de convicción. En primer lugar, el grado de conocimiento de la posibilidad no parece suficiente como estándar en la imposición de sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria, pues se trata de un estándar demasiado flexible, que conduce a que el funcionario de la administración se contente con un conocimiento de mera hipótesis que, sin embargo, le permite imponer una sanción que afecta los intereses del contribuyente.

Por su parte, un grado de convencimiento como el de la certeza –o por lo menos el de una convicción más allá de toda duda razonable– es mucho más propio del régimen procesal penal, puesto que se encuentra en juego la libertad del ser humano y el régimen punitivo consagra las sanciones más aflictivas de que dispone el ordenamiento jurídico. De allí que le sean propias garantías tan exigentes como la cláusula de resolución de la duda, la distribución de la carga probatoria, la presunción de inocencia y un grado de convencimiento que se encuentra expresamente previsto en el ordenamiento jurídico como presupuesto de una condena.

Por tales razones, este trabajo se inclina por la fijación de un estándar de probabilidad prevalente en la valoración del material probatorio que se acopie en el procedimiento de fiscalización tributaria, como presupuesto necesario de la imposición de sanciones al contribuyente.

Referencias

- Accatino, Daniela. (2011). Certezas, dudas y propuestas en torno al estándar de la prueba penal. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, Vol. XXXVII, pp. 483-511.
- Aliste Santos, Tomás. (2021). Probabilidad y certeza: análisis crítico sobre la aplicación del Teorema de Bayes en los Estados Unidos para la motivación de la prueba de los hechos susceptibles de enjuiciamiento criminal. *Revista Ítalo-Española de Derecho Procesal*, Vol. 1, 2021, pp. 89-112.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia de 1991*. Gaceta Constitucional No. 116 de 20 de julio de 1991.

- Bedoya Sierra, Luis Fernando. (2008). La prueba en el proceso penal colombiano. Fiscalía General de la Nación-Escuela de Estudios e Investigaciones Criminalísticas y Ciencias Forenses.
- Bustamante Rúa, Mónica María. (2010). La relación del estándar de prueba de la duda razonable y la presunción de inocencia desde el garantismo procesal en el proceso penal colombiano. *Opinión Jurídica*, Vol. 9, No. 17, pp. 71-91.
- Cohen, L. Jonathan. (1977). El concepto de probabilidad en pruebas judiciales. (Trad. de E. Requena). *Revista Internacional de Filosofía*, Vol. 7, No. 3/4, pp. 277-302.
- Copi, Irving y Cohen, Carl. (2007). *Introducción a la lógica*. Ciudad de México, Limusa.
- Corte Constitucional Colombiana. (1999). Sentencia C-740 de 6 de octubre de 1999. Magistrado Ponente, Álvaro Tafur Galvis.
- Frister, Helmut. (2011). La certeza personal como presupuesto de la condena en el proceso penal. *InDret*, Revista para el análisis del Derecho, Barcelona, julio de 2011.
- Gascón Abellán, Marina. (2005). Sobre la posibilidad de formular estándares de prueba objetivos. *DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho*, No. 28, pp. 127-139.
- Letelier Wartenberg, Raúl. (2018). El precio del statu quo. Sobre el estándar probatorio en las sanciones administrativas. *Revista de Derecho*, Volumen XXXI, No. 1.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G. y Tejerizo López, J. (2001). *Curso de derecho financiero y tributario*. 12ª edición. Madrid: Tecnos.
- Osorio Atondo, José Manuel y Osorio Atondo, Luz Alicia. (2020). Los actos de fiscalización en el sistema tributario de México. *Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana*, septiembre de 2020.
- Piza Rodríguez, Julio Roberto. (2014). La función de fiscalización tributaria en Colombia. En: *Revista de Derecho Fiscal*, No. 7, 2014, pp. 231-277. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

- Presidencia De La República. (1989). Decreto 624 de 30 de marzo de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Diario Oficial No. 38.756 de 30 de marzo de 1989.
- Ramírez Guerrero, Carlos Alfredo. (2008). Pruebas en investigaciones tributarias. Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Año 44, Revista No. 58, pp. 185-200, mayo de 2008.
- Reyes Molina, Sebastián. (2012). Presunción de inocencia y estándar de prueba en el proceso penal: reflexiones sobre el caso chileno. Revista de Derecho (Valdivia), Volumen XXV, No. 12, pp. 229-247. Propuesta de un nuevo régimen de aplicación retroactiva en el proceso penal colombiano. Colección Tesis Doctorales, No. 31. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Rincón Angarita, Dubán. (2024). La doble conformidad disconforme. Propuesta de un nuevo régimen de aplicación retroactiva en el proceso penal colombiano. Colección Tesis Doctorales, No. 31. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ruiz De Castilla, Francisco. (2008). Fiscalización tributaria. Revista Boliviana de Derecho, No. 5, pp. 187-197.
- Rusconi, Maximiliano. (1997). Principio de inocencia e “in dubio pro reo”. Consultado en: <https://www.google.com.co/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiWhzo3reLAXU5RTABHRkYCj44ChAWegQIKRAB&url=https%3A%2F%2Fdiagonalnet.unirioja.es%2Fdescarga%2Farticulo%2F174765.pdf&usg=AOvVaw2qfEFfRj6q6ufA7E8J6aK&opi=89978449>. Fecha de la consulta: 9 de febrero de 2025.
- Taruffo, Michele. (2005). La prueba de los hechos. Madrid: Trotta.
- Zamora Acevedo, Miguel. (2014). La búsqueda de la verdad en el proceso penal. Revista Acta Académica, No, 54, pp. 147-186.

Nota: forma de citación del artículo.

APA (7ª edición, Ciencias Sociales)

Rincón Angarita, D. (2025). Estándar de conocimiento para la imposición de sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria en Colombia. *Revisitus Academicus Cientificus*, 1(1), 157-181.

sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria en Colombia.” *Revisitus Academicus Cientificus* 1, no. 1 (2025): 157-181.

MLA (9ª edición, Humanidades)

Rincón Angarita, Dubán. “Estándar de conocimiento para la imposición de sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria en Colombia.” *Revisitus Academicus Cientificus*, vol. 1, no. 1, 2025, pp. 157-181.

Chicago

Opción Author-Date:

Rincón Angarita, Dubán. 2025. “Estándar de conocimiento para la imposición de sanciones en los procedimientos de fiscalización tributaria en Colombia.” *Revisitus Academicus Cientificus* 1, no. 1 (2025): 157-181.

Opción Notas y Bibliografía:

Dubán Rincón Angarita. “Estándar de conocimiento para la imposición de