

Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia

Infringement of the principle of legitimate expectation in tax matters in Colombia

Defraudação do princípio de confiança legítima em matéria tributária na Colômbia

CARLOS F. FORERO HERNÁNDEZ¹

Para citar este artículo / To reference this article

Carlos F. Forero Hernández. *Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en Colombia*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 203.

Recibido: 3 de marzo de 2020

Aprobado: 21 de agosto de 2020

Página inicial: 203

Página final: 233

Resumen

El propósito de este texto es analizar la defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria en aspectos como, por ejemplo, la derogación de un beneficio o incentivo tributario. Esta da lugar a responsabilidad patrimonial del Estado que señala el artículo 90 de la Constitución Política (Const., 1991). En esta perspectiva, se ha discutido si dicha defraudación se trata de una nueva

1 Abogado egresado de la Universidad de Ibagué. Contador Público de la Universidad San Martín (Bogotá). Especialista en derecho administrativo de la Universidad de Ibagué. Magíster en derecho administrativo de la Universidad Libre de Colombia (Pereira). Diplomado en derecho penal económico y financiero de la Universidad de Ibagué. Estudiante del doctorado en derecho público de la Universidad Santo Tomás (Tunja). Docente de la Universidad de Ibagué. Docente de las Especializaciones en Derecho Administrativo y Penal de la Universidad de Ibagué y de la Especialización en Derecho Público de la Corporación Universitaria del Caribe (Montería). Docente de la Maestría en Derecho de la Universidad de Ibagué con el módulo *Derecho tributario*. Director y Editor de Revista *Dos mil tres mil* de la Universidad de Ibagué. También ejerce como asesor tributario con énfasis en procedimientos de discusión gubernativa y en procesos contenciosos administrativos. Miembro activo del Colegio de Contadores Públicos de Colombia, CONPUCOL, sede Ibagué. Integrante del Grupo de Investigación Zoon Politikon, línea Derecho Penal Económico, de la Universidad de Ibagué. carlos.hernandez@unibague.edu.co

categoría o tipología de perjuicio o de un nuevo título jurídico de imputación de responsabilidad. En este documento se afirma que es un nuevo evento de responsabilidad diferente del daño especial (uno de los títulos jurídicos de imputación de la vertiente objetiva de responsabilidad).

Palabras clave: Defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria, responsabilidad patrimonial del Estado, daño antijurídico, daño especial, tipología de perjuicio.

Abstract

The purpose of this text is to analyze the infringement of the principle of legitimate expectation in tax matters in aspects such as the repeal of a tax benefit or incentive, which gives rise to the financial liability of the State as provided in Article 90 of the Constitution (of 1991). From this perspective, it has been discussed whether said infringement is a new category or typology of damages or a new legal title of attribution of liability. This document affirms that it is a new event of liability and different to special damages (one of the legal titles of attribution of the objective aspect of liability).

Keywords: infringement of the principle of legitimate expectation in tax matters, financial liability of the State, unlawful damages, special damages, types of damages.

Resumo

O propósito deste texto é analisar a defraudação do princípio de confiança legítima em matéria tributária em aspectos como, por exemplo, a derrogação de um benefício ou incentivo tributário; aquela dá lugar a responsabilidade patrimonial do Estado que assinala o artigo 90 da Constituição Política (Const., 1991). Nesta perspectiva, se tem discutido se dita defraudação trata-se de uma nova categoria ou tipologia de prejuízo ou de um título jurídico de imputação de responsabilidade. Neste documento se afirma que é um novo evento de responsabilidade e diferente do dano especial (um dos títulos jurídicos de imputação da vertente objetiva de responsabilidade).

Palavras-chave: defraudação do princípio de confiança legítima em matéria tributária, responsabilidade patrimonial do Estado, dano antijurídico, dano especial, tipologia de prejuízo.

Sumario

Resumen. Introducción. 1. Responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia. 1.1. La constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia. 1.2. Los sistemas o regímenes de responsabilidad del Estado. 1.3. El daño antijurídico y los elementos constitutivos de la responsabilidad. 1.4. La tipología de perjuicios según jurisprudencia del Consejo de Estado. 2. Responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación de confianza legítima en materia tributaria en Colombia. 2.1. Características del principio de confianza legítima según Corte Constitucional de Colombia. 2.2. Responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación de confianza legítima en materia tributaria. 3. Conclusiones.

Introducción

La doctrina y la jurisprudencia del Consejo de Estado han explicado que la derogación de beneficios o incentivos tributarios que eran expectativas a favor de los contribuyentes constituye una defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria. Por tanto, da lugar a responsabilidad patrimonial del Estado a cargo del Congreso de la República, como causante del daño antijurídico. Frente a la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria, la academia se ha preguntado con frecuencia si aquella se constituye en una nueva categoría de perjuicio o en un nuevo título jurídico de imputación de responsabilidad. En este texto se afirma que es un nuevo evento de responsabilidad patrimonial del Estado diferente del daño especial (uno de los títulos jurídicos de imputación de la vertiente objetiva de responsabilidad).

Para llevar a cabo este propósito el texto se divide en dos grandes partes. La primera versa sobre la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia y presenta tangencialmente temas como los títulos jurídicos de imputación y la tipología de perjuicios. La siguiente parte gira en torno a la responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación de confianza legítima en materia tributaria y en ella se reflexionan las características del principio de confianza legítima, así como el debate sobre si dicha defraudación se constituye en una nueva tipología de perjuicios o en un nuevo título jurídico de imputación de responsabilidad.

1. Responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia

1.1. *Constitucionalización de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia*

Con la expedición de la Constitución Política de 1991, se elevó a categoría constitucional la responsabilidad patrimonial del Estado en el artículo 90. Lo anterior le permitió a la doctrina hablar de la existencia de constitucionalización de la responsabilidad del Estado o, como lo denomina Gil Botero (2014), *constitucionalización del derecho de daños*. Se resalta que la responsabilidad patrimonial del Estado es de creación jurisprudencial y “fue el resultado de la acuciosa labor hermenéutica de los jueces” (Corte Constitucional de Colombia, Sentencia C-286, 2017, p. 28). El contenido de esta disposición constitucional es el siguiente:

El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas.

En el evento de ser condenado el Estado a la reparación patrimonial de uno de tales daños, que haya sido consecuencia de la conducta dolosa o gravemente culposa de un agente suyo, aquel deberá repetir contra este (Const., 1991, art. 90).

De esta norma es pertinente señalar cinco comentarios. El primero indica que con la Constitución Política se le imputa responsabilidad al Estado por el hecho propio (responsabilidad directa), en razón a que las acciones u omisiones de los agentes del Estado se consideran inescindiblemente vinculadas a la función pública que desempeñaban (Corte Constitucional de Colombia, 2001, Sentencia C-832). El siguiente alude a que la doctrina y la jurisprudencia de manera unánime se han pronunciado en pro del reconocimiento de la responsabilidad del Estado en todo ámbito, de manera que ya se está hablando de responsabilidad patrimonial del Estado legislador (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 21 de agosto). En tercera medida, el artículo 90 constitucional no es aplicable de manera exclusiva para casos de responsabilidad extracontractual, pues se utiliza igualmente en los “de responsabilidad precontractual (derivado de la ruptura de la relación jurídico-administrativa precontractual), así como también la responsabilidad patrimonial del Estado de carácter contractual” (Corte Constitucional de Colombia, 1996, Sentencia C-333, p. 9).

Como cuarta consideración, la Corte Constitucional ha resaltado que la responsabilidad patrimonial del Estado en nuestro sistema jurídico encuentra

fundamento “en el principio de la garantía integral del patrimonio de los ciudadanos” (Corte Constitucional de Colombia, 2011, Sentencia C-644, p. 19). Es vista “como mecanismo de protección para los protegidos de los administrados frente al aumento de la actividad del poder público, el cual podría ocasionar daños” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, Sentencia C-286, p. 29). Finalmente, se entiende que el Estado está conformado por las tres ramas del poder público, los órganos de control, los órganos electorales y, en general, todas las entidades estatales, así como por particulares que cumplen funciones administrativas.

Es de advertir que en este texto solamente se hace mención del primer inciso del citado artículo, dado que el segundo alude a la acción de repetición cuyo objeto de juzgamiento es la conducta personal del funcionario que causó el daño (Consejo de Estado de Colombia, 2017, Sentencia del 30 de marzo). Con esta acción se busca recuperar el concepto de pago de perjuicios causados al particular y solo incurre en este si se demuestra la culpa grave o el dolo (Consejo de Estado de Colombia, 2017, Sentencia del 23 de octubre).

1.2. Los sistemas o regímenes de responsabilidad del Estado

En el campo de estudio de la responsabilidad patrimonial del Estado se analizan dos sistemas o regímenes de responsabilidad, a saber: a) el sistema objetivo y b) el sistema subjetivo. En el sistema subjetivo se identifica como régimen de responsabilidad con culpa o con falta, se estudia la culpa de la administración, alude al análisis “de la acción inadecuada (falla del servicio) que desplegó la administración” (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 19 de septiembre, p. 24). Además, el título jurídico de imputación es la falla del servicio o la falla en el servicio, que tiene su origen en el ordenamiento francés (Corte Constitucional de Colombia, 2018, Sentencia SU 072).

Debe señalarse que el Consejo de Estado y la Corte Constitucional entienden por falla del servicio “la violación de un contenido obligacional a cargo de una persona pública” (Corte Constitucional de Colombia, 2018, Sentencia SU 072, p. 57). Además de lo anterior, la falla del servicio posee varias modalidades: puede ser por retardo, por irregularidad, por ineficiencia, por omisión o por ausencia del mismo (Consejo de Estado de Colombia, 2015, Sentencia del 6 de mayo, p. 23).

En el sistema objetivo se identifica como una responsabilidad sin culpa o sin falta. En este régimen no se realiza el análisis de la *acción inadecuada* que desplegó la administración, sino de una “acción adecuada” (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 19 de septiembre, p. 24) que causó un daño. Este régimen ha ido ganando terreno día a día en el derecho de daños. Son dos

títulos jurídicos de imputación los que se estudian en este sistema, a saber: a) el daño especial y b) el riesgo excepcional. En cuanto al daño especial, el Consejo de Estado ha explicado que

Aquel puede ser ocasionado en el desarrollo de actividades que pueden reportar un beneficio para la sociedad, pero que rompen con el principio de igualdad frente a las cargas públicas, por lo que, configurado el daño en estas condiciones, el régimen de responsabilidad aplicable sería objetivo por daño especial.

Así, “para hablar del daño especial como presupuesto de responsabilidad de la administración este debe ser anormal, excepcional y superior al que normalmente deben sufrir los ciudadanos en razón de la especial naturaleza de los poderes y actuaciones del Estado, es decir, que solo unos pocos ciudadanos resultan sacrificados en su patrimonio como contrapartida de que la comunidad obtenga beneficios que le representan un mejoramiento en la calidad y prestación de los servicios” (Consejo de Estado de Colombia, 2017, Sentencia del 22 de junio, p. 45).

De esta manera, el daño especial es aplicable para eventos en los cuales el Estado actúa de manera legítima (o ajustada a derecho), pero se presenta una ruptura de igualdad en las cargas públicas, por lo que aquel debe responder. En otras palabras, hay una actividad legítima por parte de la administración pública, pero ocasiona un daño. Un ejemplo de ello es el daño y perjuicios causados por un acto administrativo legal (Consejo de Estado de Colombia, 2007, Sentencia del 8 de marzo). El fundamento de este título corresponde al “desequilibrio de las cargas públicas que afecta a la víctima por una actuación directa y legítima de la administración” (Parra, 2010, p. 275). Sobre el riesgo excepcional el Consejo de Estado ha dicho lo siguiente:

El régimen de imputación de riesgo excepcional tiene como sustento el concepto de peligro generado en pro de una utilidad, por virtud de lo cual quien lo crea debe responder por los daños que la actividad riesgosa genera. Se trata, en consecuencia, de un régimen objetivo de responsabilidad, en el cual corresponde a la Administración Pública demandada, para exonerarse de responsabilidad, la carga de acreditar la configuración de una causa extraña (Consejo de Estado de Colombia, 2017, Sentencia del 11 de mayo, p. 57).

Se aplica este título jurídico de imputación de riesgo excepcional cuando el Estado ha creado un riesgo para el cumplimiento de un objetivo de interés general o para la prestación de un servicio, de manera que al generar un daño al

particular el Estado debe responder. Un ejemplo de ello son los daños y perjuicios causados por la conducción de energía eléctrica, que es una actividad peligrosa (Consejo de Estado de Colombia, 2004, Sentencia del 1 de julio). Este título jurídico de imputación está asociado con el estudio de las actividades peligrosas (Parra, 2010).

En dichos títulos, por su parte, se debe aplicar el aforismo *iura novit curia*, que consiste en que, si el demandante utiliza un título jurídico de imputación no pertinente al caso concreto, el juez como conocedor del derecho (que es la característica del mencionado aforismo) debe adecuarlo, esto es, aplicar el correcto. Como lo explica Parra Guzmán (2010), “cuando el particular demande con fundamento en un título jurídico de imputación que es discutible en su aplicación para el caso concreto, el Consejo de Estado aplica el que considera correcto” (p. 279). La aplicación de este aforismo es un deber para los jueces, pues así lo estableció la jurisprudencia constitucional en la Sentencia T-577 de 2017 (Corte Constitucional de Colombia, 2017, Sentencia T-577).

No menos importante es señalar que el artículo 140 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA) enuncia otros eventos que dan lugar a responsabilidad patrimonial del Estado. Esto se hace al precisar que el Estado responderá, entre otras circunstancias, cuando la causa del daño sea “una operación administrativa, o la ocupación temporal o permanente de inmueble por causa de trabajos públicos, o por cualquiera otra causa imputable a una entidad pública o a un particular que haya obrado siguiendo una expresa instrucción de la misma” (CPACA, 2011, Ley 1437, art. 140).

1.3. El daño antijurídico y los elementos constitutivos de la responsabilidad del Estado

En este acápite se aborda la institución del *daño antijurídico*. Esta institución jurídica es muy desarrollada en el derecho español y hace referencia a aquella “lesión que le es generada a una persona que no tiene el deber jurídico de soportar” (Corte Constitucional de Colombia, 2017, Sentencia C-286, p. 29). De esta manera, la antijuridicidad del daño se identifica a partir de la lesión que sufre la víctima, esto es, en sede de la víctima y no en sede del hecho que lo causa. Tal como lo explica Gil Botero (2009), “el elemento esencial de la responsabilidad se traslada de la conducta de la administración pública para concentrarse en el producto de la misma, esto es, en la lesión que padece la persona” (p. 36).

Por vía jurisprudencial, la Corte Constitucional ha explicado lo siguiente:

La antijuridicidad del daño no depende de la antijuridicidad del hecho que lo causa, de modo que el mismo seguirá siendo antijurídico, aunque su causa sea lícita. Es por estas razones por las que el análisis del daño se ha situado en sede de la víctima —y no en la del agente, como ocurría antes—, lo cual ha permitido formular la tesis de que el daño antijurídico es aquel en el que la víctima no tiene el deber jurídico de soportar (Corte Constitucional de Colombia, 1996, Sentencia C-333, p. 14).

La doctrina y la jurisprudencia en principio han explicado que en virtud del daño antijurídico toda la responsabilidad del Estado era objetiva (Parra, 2010). Esta explicación fue modificada posteriormente por el Consejo de Estado y ha concluido que la responsabilidad patrimonial del Estado no es totalmente objetiva, de manera que también se aplica, según los hechos objeto de discusión, la responsabilidad subjetiva (la falla del servicio). Esta explicación se encuentra vigente y es respaldada por un buen sector de la doctrina del derecho administrativo (Gil, 2014). Es de señalar que el Consejo de Estado ha precisado que el artículo 90 constitucional no privilegió a un título jurídico de imputación, pues, según los hechos, se aplica la falla del servicio, daño especial o riesgo excepcional:

En lo que se refiere al derecho de daños, el modelo de responsabilidad estatal que adoptó la Constitución de 1991 no privilegió ningún régimen en particular, sino que dejó en manos del juez definir, frente a cada caso concreto, la construcción de una motivación que consulte las razones tanto fácticas como jurídicas que den sustento a la decisión que habrá de adoptar (Consejo de Estado de Colombia, 2013, Sentencia del 23 de agosto, p. 12).

Volviendo al tema del daño antijurídico, este es uno de los elementos de responsabilidad patrimonial del Estado. De acuerdo con el artículo 90 de la Constitución Política, son tres los elementos de responsabilidad: el daño antijurídico, la imputación (causalidad jurídica) y el nexo de causalidad (causalidad material) (Corte Constitucional de Colombia, 2017, Sentencia C-286). Empero, el Consejo de Estado, la Corte Constitucional y la doctrina especializada han señalado con frecuencia que son dos los elementos de responsabilidad patrimonial del Estado: el daño antijurídico y la imputación (fáctica y jurídica) (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 25 de octubre). Ahora bien, para desvirtuar la imputación o el nexo de causalidad se deben estudiar los eventos de fuerza mayor, el caso fortuito, el hecho de la víctima o el hecho de un tercero (Consejo de Estado de Colombia, 2018, Sentencia del 21 de junio). Se coincide con la explicación ofrecida por Henao Pérez (1997) para quien el daño es el primer elemento a estudiar en un proceso de responsabilidad patrimonial del Estado: “primero se ha de estudiar el daño, luego la imputación y, finalmente, la justificación del porqué se debe

reparar, esto es, el fundamento” (p. 13). Tal reflexión tiene como antecedente las explicaciones ofrecidas por Hineirosa (citado por Henao, 1997), al señalar que “el daño es la razón de ser de la responsabilidad” (p. 11). Ha de resaltarse que el daño debe ser a) cierto, b) personal y c) antijurídico, este último asociado a la lesión que sufre la víctima.

1.4. Tipología de perjuicios según la jurisprudencia del Consejo de Estado

Se coincide con quienes afirman que el daño y el perjuicio no deben ser tratados como sinónimos. El daño es la afectación física de una cosa, la pérdida de la vida o la integridad personal, en tanto que el perjuicio consiste en las repercusiones económicas del daño, esto es, la disminución patrimonial o extrapatrimonial que de esa lesión se deriva (Henao, 1997). A propósito de la tipología de perjuicios, la doctrina y la jurisprudencia han venido diferenciando entre materiales e inmateriales.

En los primeros está incluido el daño emergente, es decir, los gastos en que haya incurrido y en que deba incurrir hacia el futuro la víctima con ocasión del daño (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 25 de octubre); el lucro cesante, esto es, la cesación de pagos o ganancias con ocasión del daño, por ejemplo (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 7 de octubre); y la pérdida de oportunidad, que se caracteriza con la lesión que surge cuando se ve comprometida una posibilidad real de obtener un beneficio o evitar un detrimento (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 11 de septiembre). En los segundos se encuentran los perjuicios morales, que se identifican con la congoja que afecta tanto a la víctima directa del daño como a sus parientes cercanos o terceros damnificados próximos a ella (Consejo de Estado de Colombia, 2019, Sentencia del 3 de octubre); el daño a la salud, es decir, la disminución física con ocasión del daño (Consejo de Estado de Colombia, 2017, Sentencia del 28 de agosto); y la afectación de bienes amparados por la Constitución Política y por el bloque de constitucionalidad (Consejo de Estado de Colombia, 2018, Sentencia del 19 de julio).

2. Responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación de confianza legítima en materia tributaria

2.1. Características del principio de confianza legítima según la Corte Constitucional

Con la intención de realizar una ubicación del tema, es indispensable relacionar las características del principio de confianza legítima. Este principio, que tiene origen en el derecho alemán, se identifica en una proyección de la buena fe que debe gobernar la relación entre la administración (o las autoridades) y los administrados (o particulares). Esto se plantea partiendo de la necesidad que tienen estos últimos (los administrados) de ser protegidos frente a actos improvisados, arbitrarios o similares por parte de la administración. Este principio ha sido sustentado en el artículo 83 de la Constitución Política de 1991. En este sentido, este axioma propende por la protección de los particulares. La intención es que no sean vulneradas las expectativas fundadas que se habían hecho sobre “la base de acciones u omisiones estatales prolongadas en el tiempo, y consentido expresa o tácitamente por la administración ya sea que se trate de comportamientos activos o pasivos, regulación legal o interpretación normativa” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12).

En la Sentencia T-472, la Corte Constitucional de Colombia (2009) ha señalado seis importantes consideraciones sobre el principio de confianza legítima. La primera indica que es un principio constitucional que directa o indirectamente está en cabeza de todos los administrados, “lo cual obliga al Estado a procurar su garantía y protección” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 11). En segunda instancia, este es un mandato inspirado y retroalimentado por el de la buena fe, “que consiste en que la administración no puede repentinamente cambiar unas condiciones que directa permitía a los administrados, sin que se otorgue un periodo razonable de transición o una solución para los problemas derivados de su acción u omisión” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12). Como tercera consideración, la Corporación advierte que, dentro del alcance y de los límites, se debe tener en cuenta que no libera a la administración del deber de enderezar sus actos u omisiones irregulares, sino que le impone “la obligación de hacerlo de manera tal que no se atropellen los derechos fundamentales de los asociados, para lo cual será preciso examinar cautelosamente el impacto de su proceder y diseñar estrategias de solución” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12).

En la siguiente consideración, la Corporación explica que el principio de confianza legítima tiene límites, de manera que “no se trata de un derecho absoluto y por tanto su ponderación debe efectuarse bajo el criterio de proporcionalidad” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12). Como quinta consideración, este principio no puede estar enfocado a “obtener el pago de indemnización, resarcimiento, reparación, donación o semejantes” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12). Finalmente, la Corporación precisa que, dentro de los límites de este principio, “no recae sobre derechos adquiridos, sino situaciones jurídicas anómalas susceptibles de modificación” (Corte Constitucional de Colombia, 2009, Sentencia T-472, p. 12).

En este orden de ideas, en este texto se coincide con quienes afirman que la vulneración del principio de confianza legítima da lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado. De acuerdo con el artículo 90 de la Constitución Política ya mencionado, se debe acreditar o probar el daño antijurídico en el proceso, pues este es el primer elemento de la responsabilidad patrimonial del Estado. Desde el derecho tributario, a través de la Sección Tercera, el Consejo de Estado también ha admitido la responsabilidad patrimonial del Estado por violación de confianza legítima en materia tributaria al explicar lo siguiente:

[La] jurisprudencia ha reconocido la responsabilidad del Estado legislador cuando la ley impone cargas anormales, siempre que se cause un daño significativo y soportado por un número limitado de personas. (...) Estos criterios los extendió la jurisprudencia del Consejo de Estado francés a la responsabilidad por la expedición de actos administrativos o reglamentos. Y, asimismo, con fundamento en la ruptura del equilibrio de las cargas públicas, ha declarado la responsabilidad del Estado por la aprobación de tratados internacionales. (...) Por su parte, el Tribunal Supremo español ha venido consolidando una línea jurisprudencial en materia de responsabilidad del Estado por la actividad del legislador, fundada en la violación del principio de la confianza legítima y en la expedición de leyes inconstitucionales. Conforme con el primero de estos criterios, se indemnizan los perjuicios ocasionados por la expedición de leyes constitucionales que suprimen estímulos a las inversiones privadas, establecen plazos apremiantes para la transición imposibles de resistir e imponen un sacrificio patrimonial individual de derechos o intereses económicos legítimos. Mientras que la responsabilidad del Estado legislador por la ley declarada inconstitucional se funda en el desconocimiento del deber de sometimiento al imperio de la Constitución y del mandato de la misma de reparar la lesión a bienes, derechos o intereses jurídicos protegidos (Consejo de Estado de Colombia, 2018, Sentencia del 7 de septiembre).

Es bueno señalar que sobre el respeto del principio de confianza legítima en materia tributaria ha dicho mucho el Consejo de Estado a través de su Sección Cuarta. Citaremos algunas providencias: Sentencia del 3 de agosto de 2006 (14897), respecto de la no procedencia de un descuento tributario por haber sido derogado expresamente por una Ley; Sentencia del 2 de febrero de 2012 (17883), que alude a la advertencia según la cual las autoridades no pueden modificar su actuaciones de manera inconsulta y abrupta cuando ese cambio afecta de manera directa a un contribuyente; Sentencia del 24 de mayo de 2012 (18768), que resuelve un asunto de reclasificación que hace la DIAN de medicamentos excluidos de IVA a alimento gravado con IVA, desconocía el citado axioma; Sentencia del 21 de junio de 2012 (18134), que resuelve un asunto parecido a la anterior sentencia sobre la reclasificación arancelaria que hace la DIAN de un producto autorizado para su fabricación, así como su comercialización por parte del INVIMA, pero para las autoridades tributarias se trataba de un alimento gravado con IVA.

Por su parte, la DIAN, a través de sus Conceptos, también se ha pronunciado sobre este principio asociándolo con otros temas como retrospectividad, favorabilidad, efectos de nulidades de actos administrativos que regulen tributos, efectos de inexequibilidad de las normas. La extensión de estos temas nos impide abordar en este documento. Ha de tenerse en cuenta que, aunque criticable, según el artículo 131 de la Ley 2020 de 2019 los conceptos emitidos por la dirección de gestión jurídica o la subdirección de gestión normativa y doctrina de la DIAN constituyen interpretación oficial para los empleados públicos de la misma Unidad Administrativa Especial y, por lo tanto, tendrán carácter obligatorio para los mismos. De ahí que los contribuyentes podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en la Ley.

Para la doctrina mayoritaria, se puede estar hablando en todos estos eventos de responsabilidad patrimonial del legislador por defraudación de confianza legítima en materia tributaria (Ramos, 2012). Ruíz Orejuela (2016) siempre trae a colación una importante Sentencia de la Corte Constitucional que señala que de manera excepcional esta Corporación puede declarar perjuicios en una sentencia que declare la inexequibilidad de una ley. Es el caso, por ejemplo, de la Sentencia C-149 de 1993, en el cual se declaró la inconstitucionalidad de varias disposiciones tributarias. En este caso ordena al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y no al Congreso de la República, reintegrar la totalidad de las sumas recaudadas por concepto de las disposiciones constitucionales. Este es un evento de responsabilidad patrimonial del Estado, como lo advierte Ruíz Orejuela (2016). Empero, la academia se ha preguntado con frecuencia si la defraudación de confianza legítima en materia tributaria se comporta como una nueva tipología

de perjuicio o como un título jurídico de imputación de responsabilidad patrimonial del Estado, que es el tema central de este documento. Este debate se abordará en el siguiente acápite.

2.2. Responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación de confianza legítima en materia tributaria en Colombia

Corresponde señalar que el Legislador debe ser prudente en la elaboración de normas tributarias en aras de evitar defraudaciones de confianza legítima de los contribuyentes. A este respecto, se comparten las advertencias ofrecidas por Ramos Huertas (2012):

Si bien el legislador ejerce una competencia lícita al expedir normas tributarias, la práctica demuestra que no se ha concientizado acerca de la importancia de esa labor y de las consecuencias negativas que trae para la economía y para el ordenamiento jurídico la creación indiscriminada de exenciones sin que esas iniciativas gubernamentales tengan sustento en estudios interdisciplinarios serios que cuantifiquen y analicen sus efectos generales sobre el sistema tributario, el ingreso, el sector destinatario y la economía nacional (Ramos, 2012, pp. 105-106).

Un claro ejemplo de defraudación de confianza legítima en materia tributaria es el de la derogatoria de beneficios (o incentivos tributarios) que eran expectativas a favor de los contribuyentes. Tal defraudación sucede con frecuencia. De ahí que no respetar el principio de confianza legítima en materia tributaria dé lugar a la responsabilidad patrimonial del Estado que señala el artículo 90 de la Constitución Política. De hecho, la derogatoria de un beneficio tributario está muy relacionada con la noción del daño antijurídico, que es aquel sufrido por el contribuyente que no tenía el deber jurídico para soportarlo y es el primer elemento constitutivo de responsabilidad patrimonial del Estado a analizar.

Se debe precisar que el evento de los daños y perjuicios producidos por una ley declarada inexecutable, que en principio creíamos que estaba acorde a la Constitución, pero no lo es, y dentro de su vigencia causa daños antijurídicos que, como es obvio, deberán ser indemnizados, es otro ejemplo de responsabilidad patrimonial del Estado legislador en virtud del artículo 90 de la Constitución Política y bajo aplicación del título jurídico de imputación de falla del servicio (Ruíz, 2013). Es de anotar que antes de la Constitución Política de 1991, según la doctrina, no se había abordado el tema de responsabilidad del Estado legislador.

La primera providencia colombiana que se abordó al respecto es la sentencia del 25 de agosto de 1998 (Quintero, 2004), que trae una importante regla “el Estado colombiano era responsable, en su concepción total, puesto que todas las ramas del poder público habían participado en la expedición de la Ley que aprueba la Convención de Viena” (p. 173). Los hechos, según la providencia, aluden a la muerte de un ciudadano de un accidente de tránsito por un carro perteneciente a la diplomacia (de la Embajada de los Estados Unidos), teniendo en cuenta que había una ley precisaba ciertas inmunidades frente a la solicitud de indemnización de daños y perjuicios causados. Los familiares pretendieron reclamar la indemnización de daños y perjuicios, pero en primera instancia fueron negadas sus pretensiones por cuanto los de la misión diplomática gozaban de inmunidad. En segunda instancia, esta providencia se resalta la responsabilidad patrimonial del Estado bajo aplicación del sistema de responsabilidad objetiva en la medida en que existió una ruptura de desequilibrio de las cargas públicas ante la ley.

Desde el derecho comparado, puede señalarse que Francia se ha caracterizado como un ejemplo de responsabilidad por la actividad legislativa a partir de la sentencia conocida como *La Fleurette*, en la que se estudió una reclamación que hiciera una compañía productora de un sustituto de la leche, luego de que a través de una ley se prohibiera su producción y comercialización, lo cual, según la providencia, le impone una carga excepcional a la que soportaban los demás destinatarios de la ley (Pailleth, 2001). Esta sentencia es muy estudiada por la doctrina española al hablar de la responsabilidad del Estado legislador (Tomás-Ramón Fernández, 1998). A este evento de responsabilidad, según doctrina colombiana, se le identifica como ejemplo de responsabilidad sin culpa a partir de la aplicación del título jurídico de imputación de daño especial cuyo fundamento es la ruptura de igualdad de las cargas públicas (Ruíz, 2013).

La anterior explicación resulta perfectamente aplicable en los eventos de responsabilidad patrimonial del Estado por ruptura de igualdad de cargas en materia tributaria, al verificar la imposición de una carga excepcional a la que soportan los demás contribuyentes, que son los destinatarios de las leyes tributarias. Ahí se comparten las enseñanzas del español Tomás Ramón Fernández (1998), quien advertía que esta clase de responsabilidad patrimonial busca proteger al particular de las arbitrariedades legislativas.

Por su parte, respecto de la derogatoria de beneficios tributarios, se trae a colación una providencia del Consejo de Estado (Sección Tercera) del 29 de julio de 2013 (radicado número 27228). Esta sentencia alude a la derogatoria del certificado de desarrollo turístico creada por la Ley 60 de 1968. Se explica que antes

de la Ley 222 de 1995, los inversionistas del sector turístico que cumplieran determinados requisitos podían recibir certificados hasta del 15% del valor de las inversiones gestionadas y utilizarlos para el pago de impuestos (o la posibilidad de negociarlos como título valor). Como se señaló, tal beneficio fue derogado y, por tanto, causó un daño a los inversionistas. De ahí que dicho daño sea antijurídico por cuanto es una lesión que quien la sufre no tenía el deber jurídico para soportarla. Se advierte que es un daño por defraudación de expectativas dado que se refiere a inversiones en proyectos turísticos retribuidas con un incentivo tributario.

Lo relevante de esta providencia es la advertencia que hace la Corporación en el sentido de que no se debe confundir la confianza legítima con el título jurídico de imputación del daño especial que es de la vertiente objetiva de responsabilidad. Merecen revisarse en esta dirección algunas consideraciones sobre estas dos instituciones jurídicas. La primera indica que en el daño especial se afectan situaciones consolidadas y derechos adquiridos o en vía de serlo. En cambio, la confianza legítima protege expectativas que, aunque no están consolidadas, se tornan razonables.

Como segunda consideración, respecto de la responsabilidad patrimonial del Estado, el principio de la confianza legítima complementa la protección de los intereses jurídicos “si se considera que con su aplicación, al margen de la falla, el daño no solamente podrá provenir de la afectación de derechos adquiridos, situaciones jurídicas consolidadas o expectativas” (Consejo de Estado de Colombia, 2013, Sentencia del 29 de julio, p. 13), sino de intereses amparados en la confianza hacia las instituciones, la cual no tendría que ser defraudada (Consejo de Estado de Colombia, 2013, Sentencia del 29 de julio).

La anterior explicación da a entender que no se debe confundir la defraudación de confianza legítima con el daño especial. Este último corresponde a uno de los títulos jurídicos de imputación de la vertiente objetiva de responsabilidad. No obstante, lo curioso es que a ambas se les aplican reglas de sistema de responsabilidad objetiva (responsabilidad sin culpa). Es por ello que la defraudación de confianza legítima de cualquier materia constituye en otro evento de responsabilidad patrimonial del Estado legislador atribuible al Congreso de la República. Ha de añadirse que se debe probar el daño antijurídico, que es el primer elemento constitutivo de responsabilidad a analizar. Con ello se descarta la tesis según la cual dicha defraudación es vista como una nueva tipología de perjuicio en la medida en que no se está frente a una consecuencia jurídica de un daño.

3. Conclusión

- El artículo 90 de la Constitución Política señala la cláusula general de responsabilidad patrimonial del Estado: “El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas” (Const., 1991, art. 90). Se trata de una garantía patrimonial de los asociados frente a los daños causados por el Estado.
- En el campo de estudio de la responsabilidad patrimonial se abordan dos regímenes: el subjetivo y el objetivo. En el primero se discurre sobre la culpa o negligencia de la administración en la prestación del servicio y su título jurídico de imputación es la falla del servicio. En el segundo no se analiza la culpa, sino la presunción de responsabilidad (aunque no en términos absolutos) y se gira en torno a dos títulos jurídicos de imputación: el de daño especial (por ruptura de igualdad de las cargas públicas) y el de riesgo excepcional (por daños provenientes de actividades peligrosas).
- El primer elemento que se debe analizar de la responsabilidad patrimonial del Estado corresponde al daño antijurídico. Este es entendido como un daño que quien lo sufre no tiene el deber jurídico para soportarlo. Descansa en sede de quien lo sufre, no de la conducta de la administración que lo ocasiona.
- Por su parte, en virtud de la potestad tributaria, el Legislador puede crear tributos, así como beneficios tributarios. Dado que no es raro que estos puedan ser derogados, la doctrina y la jurisprudencia del Consejo de Estado han explicado que la derogación de beneficios (o incentivos tributarios) que eran expectativas a favor de los contribuyentes se constituye en una defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria. Esto da lugar a responsabilidad patrimonial del Estado a cargo del Congreso de la República como causante del daño antijurídico. Debe añadirse que hay responsabilidad patrimonial porque tal defraudación impone una carga superior a los sujetos que se acogieron a la misma.
- No menos importante es señalar que el Consejo de Estado, por medio de su Sección Cuarta, ha advertido del respeto del principio de confianza legítima en materia tributaria. Entre otras, se destacan la Sentencia del 3 de agosto de 2006 (14897), la Sentencia del 2 de febrero de 2012 (17883), la Sentencia del 24 de mayo de 2012 (18768) y la Sentencia del 21 de junio de 2012 (18134). Lo anterior ha permitido a la doctrina hablar de la responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación tributaria.

- No obstante lo anterior, frente a la declaratoria de responsabilidad patrimonial del Estado por defraudación del principio de confianza legítima en materia tributaria, la academia se ha preguntado con frecuencia si dicha defraudación se constituye en una nueva categoría de perjuicio o en un nuevo título jurídico de imputación de responsabilidad.
- En este texto se afirma que es un nuevo evento de responsabilidad patrimonial del Estado diferente del daño especial (que es uno de los títulos jurídicos de imputación de la vertiente objetiva de responsabilidad). Con ello se descarta de antemano la tesis según la cual se consideraba como una nueva tipología de perjuicio.

Referencias

Doctrina

- Gil, E. (2009). El principio de reparación integral en Colombia a la luz del sistema interamericano de derechos humanos. *Revista Responsabilidad civil y del Estado*, 1(26), 11-62.
- Gil, E. (2014). *Constitucionalización del derecho de daños*. Bogotá: Ediciones Temis.
- Henao, J. (1997). *El daño. Análisis comparativo de la responsabilidad extracontractual del Estado en derecho colombiano y francés*. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia.
- Quintero, E. (2004). De la responsabilidad del Estado legislador. En *Revista dos mil tres mil No. 8*. (167-180). Ibagué: Unibagué
- Pailte M. (2001). *La responsabilité administrative*, traducción de Jesús María Carrillo B. Bogotá: Ediciones Universidad Externado de Colombia
- Parra, M. (2010). *Responsabilidad civil*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley Ltda.
- Tomás-Ramón Fernández (1998). *De la arbitrariedad del legislador*. Madrid: Ediciones Civitas Ediciones
- Ramos, R. (2012). *Responsabilidad del legislador en Colombia. Por derogación de normas tributarias*. Bogotá: Ediciones Universidad del Rosario.

Jurisprudencia

- Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA). (2011). 4ª Ed. Legis
- Corte Constitucional de Colombia. (1996). *Sentencia C-333*. Magistrado ponente Alejandro Martínez Caballero.
- Corte Constitucional de Colombia. (2001). *Sentencia C-832*. Magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil.

- Consejo de Estado de Colombia. (2004). *Sentencia del 1 de julio*. Radicación número 14331. Consejero ponente Alier Eduardo Hernández Enríquez.
- Consejo de Estado de Colombia (2006). *Sentencia del 3 de agosto*. Radicado número 14897. Consejera ponente: María Ortiz Barbosa
- Consejo de Estado de Colombia. (2007). *Sentencia del 8 de marzo*. Radicación número 16421. Consejera ponente Ruth Stella Correa Palacios.
- Corte Constitucional de Colombia. (2009). *Sentencia T-472*. Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio.
- Corte Constitucional de Colombia. (2011). *Sentencia C-644*. Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio.
- Consejo de Estado de Colombia. (2012). *Sentencia del 2 de febrero*. Radicación número 17883. Consejero ponente William Giraldo Giraldo
- Consejo de Estado de Colombia. (2012). *Sentencia del 24 de mayo*. Radicación número 18768. Consejera ponente Martha Teresa Briceño
- Consejo de Estado de Colombia. (2012). *Sentencia del 21 de junio*. Radicación número 18134. Consejera ponente Martha Teresa Briceño
- Consejo de Estado de Colombia. (2013). *Sentencia del 29 de julio*. Radicación número 27228. Consejera ponente Stella Conto Díaz del Castillo.
- Consejo de Estado de Colombia. (2013). *Sentencia del 23 de agosto*. Radicación número 24392. Consejero ponente Hernán Andrade Rincón.
- Consejo de Estado de Colombia. (2015). *Sentencia del 6 de mayo*. Radicación número 29168. Consejera ponente Olga Mérida Valle de La Hoz.
- Corte Constitucional de Colombia. (2017). *Sentencia C-286*. Magistrada ponente Gloria Stella Ortiz Delgado.
- Corte Constitucional de Colombia. (2017). *Sentencia T-577*. Magistrada ponente Diana Fajardo Rivera.
- Consejo de Estado de Colombia. (2017). *Sentencia del 30 de marzo*. Radicación número 40942. Consejero ponente Danilo Rojas Betancourth.
- Consejo de Estado de Colombia. (2017). *Sentencia del 11 de mayo*. Radicación número 39901. Consejero ponente Ramiro Pazos Guerrero.
- Consejo de Estado de Colombia. (2017). *Sentencia del 22 de junio*. Radicación número 18860. Consejero ponente Ramiro Pazos Guerrero.
- Consejo de Estado de Colombia. (2017). *Sentencia del 28 de agosto*. Radicación número 30137. Consejero ponente Hernán Andrade Rincón.
- Consejo de Estado de Colombia. (2017). *Sentencia del 23 de octubre*. Radicación número 50615. Consejera ponente Marta Nubia Velásquez Rico.
- Corte Constitucional de Colombia. (2018). *Sentencia SU-072*. Magistrado ponente José Fernando Reyes Cuartas.

- Consejo de Estado de Colombia. (2018). *Sentencia del 21 de junio*. Radicación número 40353. Consejera ponente María Adriana Marín.
- Consejo de Estado de Colombia. (2018). *Sentencia del 19 de julio*. Radicación número 55136. Consejera ponente Marta Nubia Velásquez Rubio.
- Consejo de Estado de Colombia. (2018). *Sentencia del 7 de septiembre*. Radicación número 41227. Consejera ponente Stella Conto Díaz del Castillo (E).
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 11 de septiembre*. Radicación número 45137. Consejero ponente Alberto Montaña Plata.
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 21 de agosto*. Radicación número 2137243. Consejera ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 19 de septiembre*. Radicación número 47010. Consejera ponente María Adriana Marín.
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 3 de octubre*. Radicación número 49941. Consejera ponente María Adriana Marín.
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 7 de octubre*. Radicación número 43967. Consejero ponente Alberto Montaña Plata.
- Consejo de Estado de Colombia. (2019). *Sentencia del 25 de octubre*. Radicación número 47483. Consejero ponente Carlos Alberto Zambrano Barrera.
- Constitución Política de Colombia. (Const.). (1991). 2da. edición. Bogotá, Colombia: Legis.

