

La consolidación de situaciones jurídico – tributarias y su aplicación en la nulidad de tributos territoriales¹

The consolidation of tax-legal situations and its application in the nullity of territorial taxes.

A consolidação de situações jurídico – tributárias e sua aplicação na nulidade de tributos territoriais.

ANDRÉS FELIPE BERDUGO BELEÑO²
EDWARD GUZMÁN BARCELÓ³

Para citar este artículo / To reference this article

Andrés Berdugo y Edward Guzmán. *La consolidación de situaciones jurídico – tributarias y su aplicación en la nulidad de tributos territoriales*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 82. Agosto de 2020. At. 377.

Recibido: 28 de enero de 2020

Aprobado: 31 de agosto de 2020

Página inicial: 377

Página final: 410

Resumen

La nulidad de tributos territoriales y la falta de uniformidad en la jurisprudencia contencioso–administrativa referente a los efectos temporales de la nulidad, han conllevado a un estado de inseguridad jurídica para los contribuyentes en materia tributaria. No obstante, el concepto de la consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria se constituye en la institución jurídica adecuada para armonizar los principios en pugna ante la nulidad de tributos territoriales.

1 The consolidation of legal - tax situations and their application in the nullity of territorial taxes

2 Asociado de Brigard Urrutia. Barranquilla, Colombia. Abogado de la Universidad del Norte de Barranquilla. Ex miembro del Grupo de Litigio e Interés Público de la Universidad del Norte. Desarrolla su práctica profesional en la asesoría enfocada en la planeación y organización patrimonial, y estructuración y ejecución de vehículos de inversión y contratos comerciales.

3 Asociado de Aroca Vives Abogados. Barranquilla, Colombia. Abogado y Contador de la Universidad del Norte de Barranquilla. Ha desarrollado su práctica profesional en el litigio tributario, y en la consultoría legal corporativa, tributaria y en materias contables

Palabras clave: Consolidación de situación jurídica, tributos territoriales, nulidad, confianza legítima, relación jurídico-tributaria, obligación tributaria.

Abstract

The nullity of territorial taxes and the lack of uniformity in contentious-administrative jurisprudence regarding the temporary effects of the nullity, have led to a state of legal uncertainty for taxpayers. However, the concept of the consolidation of legal situations in tax matters constitutes the appropriate legal institution to harmonize the principles in conflict before the nullity of territorial taxes.

Keywords: Consolidation of legal status, territorial taxes, nullity, legitimate trust, legal relationship in tax matters, tax obligation.

Resumo

A nulidade de tributos territoriais e a falta de uniformidade na jurisprudência contencioso-administrativa referente aos efeitos temporais da nulidade, têm levado a um estado de insegurança jurídica para os contribuintes em matéria tributária. No entanto, o conceito da consolidação das situações jurídicas em matéria tributária se constitui na instituição jurídica adequada para harmonizar os princípios em conflito ante a nulidade de tributos territoriais.

Palavras-chave: Consolidação de situação jurídica, tributos territoriais, nulidade, confiança legítima, relação jurídico – tributária, obrigação tributária.

Introducción

En este documento, se presenta un estudio realizado como parte de la investigación para obtener el título de profesional en Derecho en la Universidad del Norte. La investigación que se exhibe a continuación se ocupa de realizar un análisis sobre los efectos de la nulidad administrativa sobre la relación jurídico-tributaria derivada de tributos territoriales. Este escrito presentará un conjunto de argumentos que sustentan la hipótesis inicial de esta investigación, a saber: la consolidación de la situación jurídica de los contribuyentes en materia tributaria es el mecanismo que permite determinar el efecto de la nulidad sobre la relación jurídico-tributaria.

La nulidad es una sanción jurídica que, lamentablemente, se ha convertido en una situación de común ocurrencia en las normas tributarias de orden territorial. La falta de técnica legislativa, la ausencia de determinación sobre los

alcances del poder tributario derivado en cabeza de las entidades territoriales y, en muchos casos, los excesos en el ejercicio de las facultades legales en estas últimas para la imposición de tributos han propiciado la existencia de vastos casos de tributos territoriales declarados nulos por las autoridades judiciales desde la existencia de la Constitución Política de 1991. En estos casos, la declaración de la nulidad sobre tributos territoriales no solo supone la exclusión del mundo jurídico del tributo declarado nulo, sino que —dado el carácter eminentemente patrimonial de los tributos— tiene repercusiones específicas tanto para el erario y la planeación fiscal de la Nación como en el patrimonio económico de los contribuyentes y sus derechos individuales. Es así como la jurisprudencia constitucional y la jurisprudencia contencioso-administrativa han identificado que el examen de la nulidad y sus efectos temporales sobre los tributos descansa en una armonización de dos principios constitucionales: la seguridad jurídica y el principio de legalidad. No obstante, el problema en torno a la nulidad de los tributos territoriales se acentúa en la medida en que no existe regulación específica sobre los efectos temporales de la nulidad de los actos administrativos, como son en su caso, los acuerdos municipales y las ordenanzas departamentales. En esta medida, se convierte en virtualmente imposible prever el efecto que tendrá la nulidad tanto para los dineros recaudados por la Administración Tributaria —lo cual supone una dificultad para la planeación fiscal de la Nación— así como para el patrimonio económico de los contribuyentes, quienes muchas veces se ven defraudados por la aplicación de tributos con vicios de invalidez originaria, que hacen parecer arbitrario el ejercicio del poder tributario.

Se propone al lector, de esta manera, que este estudio parta de un breve análisis sobre el sistema tributario colombiano, el poder tributario de las cuales han sido dotadas las entidades territoriales, los principios del derecho tributario aplicables a la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los contribuyentes, todo esto, como criterios orientadores del análisis propuesto. Dado que el presente estudio se centra precisamente en determinar el efecto de la nulidad sobre la relación jurídico - tributaria derivada de tributos territoriales, será necesario considerar los momentos de nacimiento y extinción de la obligación tributaria, así como los efectos temporales que pueda tener una sentencia de nulidad sobre un tributo territorial, para finalmente abordar el concepto de las situaciones jurídicas consolidadas, su alcance, y su relación con la obligación tributaria y la nulidad administrativa.

Para esta investigación se ha acudido principalmente al análisis documental de la doctrina jurisprudencial y los conceptos de la doctrina especializada para identificar la posición imperante sobre los efectos temporales de la nulidad sobre los tributos territoriales, así como sus efectos patrimoniales específicos, y sobre

la consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria. No obstante, este estudio presenta algunas limitaciones dada la falta de regulación normativa y la posición no uniforme en la jurisprudencia colombiana sobre los efectos temporales de la nulidad administrativa. Es por esto que se ha optado por analizar los efectos de la nulidad sobre las obligaciones tributarias tanto en los casos en que la nulidad tiene efectos retroactivos, como en aquellos en los que tiene efectos hacia el futuro. Con el presente estudio se pretende aportar un avance al estado del arte que permita un acercamiento a las soluciones de los problemas jurídicos que se expondrán en cada uno de los acápites de esta investigación.

Sumario

Introducción; Capítulo 1. Ejercicio del poder tributario derivado y su relación con la nulidad de tributos territoriales; Capítulo 2. La obligación tributaria. Naturaleza, nacimiento y extinción; Capítulo 3. La nulidad administrativa; Efectos en el tiempo de la sentencia de nulidad del acto administrativo que contiene un tributo. Un análisis jurisprudencial; Capítulo 4. Consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria; La relación de la nulidad administrativa y la consolidación de situaciones jurídico- tributarias; Conclusiones; Referencias

Capítulo 1

Ejercicio del poder tributario derivado y su relación con la nulidad de tributos territoriales

La Constitución Política, dado su carácter de norma fundamental, establece los principios que orientan la concepción del Estado y determina, conforme al modelo adoptado, las competencias de todos los actores que intervienen en la consecución de sus fines. Al regular poderes, la mayoría de las constituciones modernas aluden a su proyección sobre el ordenamiento fiscal.⁴ En tal sentido, dentro del desarrollo jurídico propio del siglo XX, los textos constitucionales dejaron de ser *Constituciones Políticas*, cuyo objeto exclusivo era la organización del poder político, para pasar a ser *Constituciones Jurídicas*, siendo la ordenación económica una parte importante del contenido constitucional. Es por lo tanto común que en las constituciones contemporáneas se incluyan artículos que consagran los prin-

4 Roberto Insignares. El poder tributario: Organización y estructura en el Estado Colombiano. En La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. (2015).

cipios rectores del sistema económico, conjunto de normas que la doctrina especializada ha llamado *Constitución económica*, y que a su vez, dentro de esta se extiende la *Constitución Financiera* o fiscal (en la doctrina alemana *Finanzverfassung*), la cual, según Muñoz y Zornoza,⁵ está compuesta por el conjunto de principios y reglas relativos al desarrollo de la actividad financiera pública, los cuales incluyen principios materiales y formales que gobiernan la tributación.

Las normas que componen la constitución financiera colombiana se encuentran principalmente en el Título XII de la Constitución (artículos 332 a 372), destinado a ordenar el régimen económico y de la Hacienda Pública. En el ámbito tributario o fiscal, las disposiciones constitucionales más relevantes están relacionadas con el poder tributario (artículos 287-3; 300-4; 313-4; y 338), principios materiales (artículos 95.9 y 363) y los principios formales que ordenan la producción de normas tributarias (artículo 338). Los principios constitucionales en el ordenamiento tributario colombiano resultan indispensables para contextualizar nuestro estudio, principalmente el principio de reserva de la ley tributaria. El artículo 338 de la Constitución Política de Colombia incorpora este principio, el cual establece que solamente el Congreso de la República puede crear tributos. No obstante, puede derivar su poder originario a las Asambleas Departamentales o Concejos Municipales y Distritales a través de las Leyes de Autorización Tributaria. Estas últimas deben contener los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen los contenidos concretos del tributo. De esta manera, la Ley de autorizaciones se constituye como el “elemento mínimo” que necesitan los entes territoriales para el ejercicio de su poder tributario.⁶

Del artículo 338 de la Constitución Política de Colombia se desprende, entonces, que la competencia en asuntos legislativos tributarios en Colombia recae sobre el Congreso de la República. A nivel territorial en las Asambleas y Concejos, aunque no poseen capacidad impositiva autónoma sino sometida a lo dispuesto por la ley, estas corporaciones, en tiempo de paz, podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales fijando directamente mediante leyes, ordenanzas o acuerdos, los sujetos activos o pasivos, los hechos, las bases gravables y tarifas de los impuestos, pero solo si alguna ley les ha otorgado la facultad de instaurar el tributo. En dicha ley, y en desarrollo del principio de legalidad, el Congreso de la República deberá crear el tributo territorial y señalar los aspectos básicos del tributo. La Asamblea Departamental o el Concejo Municipal, en su

5 G. Muñoz & J. Zornoza. El sistema normativo del derecho tributario. En La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. (2015).

6 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-084/95. (MP. Alejandro Martínez Caballero: 1 de marzo de 1995).

caso, podrán concretar los demás factores del tributo, dentro de los parámetros generales o particulares que establezca dicha ley.⁷

El ejercicio del poder tributario cuya titularidad ostenta el Congreso de la República es denominado por la doctrina especializada como “poder originario” y las facultades de imposición que permiten el actuar en materia impositiva de las entidades territoriales es llamada “poder tributario derivado”. El contenido de este puede ser analizado desde distintas vertientes. Según Insignares,⁸ en su vertiente interna este poder se equipara a la titularidad conferida a los entes territoriales, sobre un conjunto de potestades relativas a la creación y gestión de tributos locales, los cuales consisten básicamente en i. El poder de imposición, es decir, la facultad reconocida por el ordenamiento jurídico a las entidades territoriales para instituir un tributo en el ámbito de su jurisdicción, dentro de los límites señalados por la Ley. ii; las potestades de gestión, esto es la potestad administrativa de imposición que cumple la función principal del cobro de tributos, y que a su vez se ejerce mediante dos tipos de potestades: en primer lugar, la determinación, desplegada por medio de una labor de comprobación y fiscalización tendiente a confirmar la realización de los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, y en segundo lugar, la gestión de recaudo, que se realiza por medio de las labores de liquidación y cobro. Asimismo, la otra vertiente del poder tributario derivado o local es la externa, que hace referencia a dos características de poder que confiere dicha autonomía, esto es, se trata de un poder tributario limitado y constitucionalmente protegido.

En cuanto a la segunda característica, esto es, que se trata de un poder protegido y garantizado constitucionalmente, se advierte que el constituyente de 1991 previó que la autonomía local amparada en la norma constitucional no tiene sentido si solo se determina y regula las funciones a realizar, sino que además está facultado para hacer recaer sobre los conciudadanos las cargas que correspondan para cumplir la función pública. De esta manera, que un sistema de financiación territorial o local que dependa en gran medida de las transferencias de los recursos del Estado es incompatible con las exigencias de una autonomía fiscal. Por tanto, el sistema diseñado en la Constitución de 1991 responde más a los principios de un sistema fiscal único u homogéneo, propio de un Estado unitario con algunos matices (la autonomía fiscal local o poder tributario derivado), en el cual el nivel central tiene reservada la competencia exclusiva para establecer

7 C.J. Herrera. La retroactividad de las sentencias de inexecutable en materia tributaria. Pág. 24, (Monografía). Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada Facultad de Derecho. (2014).

8 Roberto Insignares. El poder tributario: Organización y estructura en el Estado Colombiano. En La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. (2015).

y recaudar los tributos de manera uniforme en todo el territorio nacional y establecer mecanismos institucionales, tales como las transferencias intergubernamentales, el Sistema General de Participaciones y el Fondo Nacional de regalías, para transferir hacia los entes territoriales los recursos que estructuran su presupuesto y estabilidad fiscal.

Tal como se ha señalado, el ejercicio del poder tributario derivado debe realizarse en el marco de las leyes de autorizaciones expedidas por el Congreso de la República. Sin embargo, el contenido que deben tener las *leyes de autorizaciones* no está regulado en nuestro ordenamiento jurídico, ya que la Constitución Política no establece expresamente el alcance de las competencias tributarias de las entidades territoriales, sus límites, la manera en la que interactúan con las competencias atribuidas al Congreso de la República, y si las entidades territoriales pueden regular algunos elementos de la obligación tributaria sustancial. Asimismo, en la actualidad tampoco existe una norma que fije el alcance a las competencias tributarias de los entes territoriales. En virtud de lo anterior, surge una controversia sobre el alcance y el contenido del poder tributario derivado del cual gozan las entidades territoriales, que Godoy y Noreña⁹ han resumido así:

La discusión se ha centrado en definir si la Ley que habilita la adopción de un tributo territorial debe establecer explícitamente todos los elementos del tributo, esto es, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa o si, por el contrario, dicha ley podría solamente definir algunos de estos elementos, dejando a las entidades territoriales la regulación de los elementos restantes. En el primer caso, la potestad tributaria de las entidades territoriales estaría circunscrita al establecimiento de elementos no esenciales del tributo destinados a lograr su correcta aplicación; en el segundo, correspondería a las entidades territoriales establecer los elementos no fijados por el legislador y regular los demás aspectos que se requieran para la correcta aplicación y recaudación del tributo. Este debate ha surgido, en unos casos, por la permanencia de leyes tributarias expedidas con anterioridad a la Constitución Política vigente y que determinaban, de manera genérica y vaga, la autorización para adoptar un tributo. En otros casos, el problema radica en una consistente falencia de técnica legislativa.

La jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional han gravitado, básicamente, alrededor de tres posiciones: i) La ley que autorice la adopción de tributos territoriales debe fijar todos los elementos de la obligación tributaria, o los parámetros para que las entidades territoriales los precisen

9 J.P. Godoy & L.F. Noreña. Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia. Pág. 54. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario - No. 70 - ISSN: 0122-0799. (2014).

(rangos de tarifas); ii) la ley, como mínimo, debe contener la autorización para la adopción del tributo, pudiendo las entidades territoriales, dentro de este marco, establecer los elementos del tributo; y iii) la ley, como mínimo, debe determinar el hecho gravado y la autorización para crear el tributo.¹⁰

10 Se puede dilucidar estas posiciones en las siguientes sentencias de la Corte Constitucional y el Consejo de Estado:

En primera medida se observa la Sentencia C-004 de 1993 del Magistrado Ponente Ciro Angarita Barón en la que la Corte Constitucional analizó la exequibilidad del artículo 5° de la Ley 86 de 1989 que autorizó a los municipios para: i) cobrar una sobretasa al consumo de gasolina, y ii) aumentar en un 20 % las bases gravables o tarifas de los tributos de su competencia. Como parte de su estudio, la Corte procedió a determinar el alcance de la autonomía de las entidades territoriales, a manera de obiter dicta. El resultado de este análisis se tradujo en la formulación del siguiente criterio jurisprudencial: la ley que habilite la adopción de un tributo territorial debe contener como mínimo el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa; o "los límites dentro de los cuales la ordenanza o el acuerdo fijen" dichos elementos. Aunque la Corte no lo dice expresamente, se ha considerado por la doctrina que este último supuesto se refiere a aquellos casos en los que la Ley que crea el tributo establece un rango de tarifas, o bases gravables, que posteriormente deberá ser precisado por la entidad territorial respectiva.

En este mismo sentido, el Consejo de Estado en Sentencia 14453 del 9 de diciembre de 2014 (Magistrado Ponente Ligia López Díaz) determinó la nulidad del Acuerdo 32 de 1998 por el cual el Municipio de Santiago de Cali creó el impuesto a la telefonía domiciliaria, móvil, inalámbrica y celular, con fundamento en el literal i) del artículo 1 de la Ley 97 de 1913. Los argumentos mencionados por el Consejo de Estado pueden resumirse así: i) el literal i) del artículo 1° de la Ley 97 de 1913 devino inaplicable, en la medida en que no reúne los requisitos exigidos por la Constitución Política para las leyes que crean tributos territoriales (no establece los elementos esenciales del tributo), y ii) una indefinición en los elementos del tributo haría que las entidades territoriales pudieran, en la práctica, crear el tributo sin ningún límite legal. Estima el Consejo de Estado, que el legislador puede definir rangos o intervalos con el fin de que las entidades territoriales puedan determinar la base gravable y la tarifa del tributo en su respectiva jurisdicción, con lo cual podrían dar aplicación a su competencia tributaria territorial.

Por otra parte, en la Sentencia C-1043 de 2003 (Magistrado Ponente Jaime Córdoba Triviño) la Corte Constitucional decretó la exequibilidad de los artículos 1° de la Ley 97 de 1913, y 1° de la Ley 84 de 1915, los cuales autorizaron a los municipios para crear diferentes clases de tributos, sin definir sus elementos esenciales. En esta providencia la Corte indicó que el Congreso dispone de tres opciones al momento de crear tributos territoriales: i) señalar todos los elementos del tributo; ii) fijar algunos de los elementos del tributo y permitir a las entidades territoriales determinar los restantes; y iii) simplemente autorizar el tributo y dejar a las entidades territoriales la definición de todos los elementos del tributo (ley de autorización).

En este mismo sentido, el Consejo de Estado en Sentencia 17623 del 7 de junio de 2011 (Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia), analizando la legalidad del Acuerdo 015 de 2005 expedido por el Consejo Municipal del Municipio de San Andrés de Sotavento, estimó que las entidades territoriales, en virtud del artículo 338 de la Constitución Política, pueden determinar los presupuestos objetivos del tributo de acuerdo con la ley, sin que la facultad sea exclusiva del Congreso, pues "de lo contrario se haría nugatoria la autorización que expresamente la Carta les ha conferido a los Departamentos y Municipios en tales aspectos". De lo establecido por el Consejo de Estado, se deja abierta la posibilidad a las entidades territoriales para que puedan definir todos los elementos del tributo, previa autorización del Congreso.

En tercer lugar, en la Sentencia C-992 de 2004 (Magistrado Ponente Humberto Sierra Porto) la Corte Constitucional determinó la exequibilidad del literal b) del artículo 7° de la Ley 56 de 1981, el cual eximió del pago del impuesto de industria y comercio a las entidades públicas que realizaran obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o regulación de caudales. En esta providencia, la Corte Constitucional señaló, a manera de obiter dicta, que, como mínimo, la ley que habilita la adopción de un tributo territorial debía: i) contener la autorización para adoptar el tributo, y ii) delimitar el hecho generador del tributo, teniendo en cuenta que: "debido a que la identidad del impuesto se encuentra íntimamente ligada al hecho gravable, es claro que la ley debe delimitar los hechos gravables que son susceptibles de ser generadores de impuestos territoriales". Este argumento se convirtió en la ratio decidendi de la Sentencia C-035 de 2009 (Magistrado Ponente Marco Gerardo Monroy Cabra), en la que la Corte Constitucional decretó la exequibilidad del literal b) del artículo 233 del Decreto 1333 de 1986. Esta disposición señala que los municipios, y el Distrito de Bogotá, están facultados para crear el "Impuesto de delineación en los casos de construcción de nuevos edificios o de refacción de los existentes". Para la Corte el referido artículo era constitucional en la medida en que contenía: i) la autorización del gravamen, y ii) la delimitación del

No es objeto del presente estudio profundizar en las posiciones jurisprudenciales con respecto al alcance del poder tributario derivado que pueden ejercer las entidades territoriales, pero sí es necesario realizar la anotación de que la doctrina especializada ha observado con preocupación que la falta de regulación en el alcance del ejercicio del poder tributario derivado ha devenido en numerosos casos de nulidad de tributos territoriales, con las consecuencias que esto conlleva tanto para el erario público, como para los derechos patrimoniales de los contribuyentes.¹¹

A lo largo del tiempo, la estructura tributaria territorial en Colombia ha conllevado a que incluso el Congreso de la República, con menos eficacia, haya decidido intervenir en su depuración y mejoramiento. Uno de los casos que revelan el problema que anunciamos en el pasado acápite es el caso de las estampillas. Durante la legislatura 2010-2014 se radicó el Proyecto de Ley 254 de 2013, que, pese a no ser aprobado, indicó en su parte motiva que “desde la legislatura de julio de 1992 a enero de 2013, se han venido presentando proyectos de ley de autorización de emisión y modificación de estampillas territoriales, casi de forma sistemática y prácticamente incontrolable, generando una ambiente de inseguridad jurídica, que realmente pone en peligro dos de los principios fundamentales del sistema tributario colombiano, como lo son el Principio de Legalidad y Principio de Certeza del Tributo”.¹² Asimismo, se indicó como antecedente legislativo dentro del Proyecto de Ley lo siguiente:

La problemática que se ha suscitado en torno a la implementación de nuevos y cada vez más constantes tributos a través de denominadas Estampillas, no han sido un tema ajeno a la iniciativa legislativa del Congreso de la República, especialmente de los miembros de la Comisión Tercera de la

hecho gravado. Los elementos restantes (base gravable, sujeto pasivo y tarifa) podrían ser definidos por las entidades territoriales respectivas.

Concordante a esta posición, el Consejo de Estado en Sentencia 16544 del 9 de julio de 2009 (Magistrada Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia), se expresó sobre la nulidad del Acuerdo 627 de 2006, por medio del cual el Municipio de Manizales estableció el impuesto al teléfono. En esta oportunidad, el Consejo de Estado denegó la nulidad del mencionado Acuerdo, estableciendo que la ley que autoriza a las entidades territoriales para la creación de un tributo territorial, debía contener como mínimo el hecho generador del tributo determinado, pudiendo las entidades territoriales determinar los demás elementos del tributo.

- 11 Se debe mencionar aquí, el trabajo realizado por Godoy y Noreña en su artículo denominado *Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia*, en el cual exponen diversos casos paradigmáticos en los que la nulidad surge como la sanción jurídica a tributos creados dentro de las competencias tributarias de las entidades territoriales. Para una mayor profundización sobre el tema, véase: Godoy, J. P., y Noreña, L. F. *Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia*. Págs. 47-77. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario - No. 70 - ISSN: 0122-0799. (2014).
- 12 Gaceta del Congreso. (2013). Cámara de Representantes. Pág. 7. Año XXII – N°. 133. Bogotá, 22 de marzo de 2013.

Cámara de Representantes, quienes infructuosamente han intentado establecer un marco general que delimite la estructuración legislativa en materia de Estampillas. Es así, como se presentó una iniciativa en similar sentido a la que se pone a consideración del honorable Congreso de la República, la primera oportunidad se surtió con la radicación el 30 de marzo de 2009 del Proyecto de ley 292 de 2009, por medio de la cual se establece un marco general para la contribución parafiscal de la estampilla y se dictan otras disposiciones, el cual fue retirado posteriormente el 20 de junio del mismo año; en igual sentido el 29 de abril de 2009, fue radicado el Proyecto de ley 328 de 2009, por medio de la cual se establece un marco general para la contribución parafiscal de la estampilla y se dictan otras disposiciones, este proyecto recogía en esencia las principales prerrogativas del Proyecto de ley 292 de 2009, pero en relación a una posterior investigación, fue retirado por sus autores con el ánimo de estructurar en mejor medida la iniciativa legislativa.

En tal sentido, después de abordar un estudio detallado de las mencionadas prescripciones legales, se logra presentar el siguiente estado del arte en materia de Estampillas en Colombia, teniendo como principales indicadores que desde la constituyente de 1991 se han radicado alrededor de 183 proyectos de ley en la materia mencionada y actualmente contamos con aproximadamente 69 Leyes que versan sobre esta materia, expedidas desde 1966. Lo anterior muestra cómo el ejercicio del poder tributario territorial ha sido difuso no solo en su mandato constitucional, sino en la misma creación normativa que ha implicado consecuentemente posiciones jurisprudenciales diversas tanto para la Corte Constitucional como el Consejo de Estado.

La falta de determinación y las nulidades que se desprenden de estos casos, tienen repercusiones específicas sobre las obligaciones surgidas en virtud de las normas tributarias, obligaciones que ligan tanto al Estado como a los contribuyentes. El contenido de estas obligaciones y la repercusión de la nulidad sobre ellas serán analizadas en los siguientes capítulos. Luego de identificar la causa de la nulidad en el ejercicio del poder tributario derivado, tanto por la falta de determinación de su alcance, como por su ejercicio arbitrario, es menester identificar las consecuencias que tiene esta nulidad sobre los aspectos concretos de la relación jurídico-tributaria.

Capítulo 2

La obligación tributaria. Naturaleza, nacimiento y extinción

La nulidad es enunciada en nuestra legislación como un medio para extinguir las obligaciones. Ante esto cabría preguntarse ¿cómo opera la nulidad ante las obligaciones tributarias? La respuesta a esta pregunta se torna compleja, en el sentido de que la nulidad en materia administrativa tiene características propias que la diferencian de la nulidad civil.¹³

La obligación tributaria se encuentra inmersa dentro de una relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes, la cual usualmente se denomina relación jurídico-tributaria. Esta relación es compleja debido a que numerosas figuras legales en el escenario impositivo exigen un comportamiento especial de los particulares, pues el objeto de esta va más allá del pago del tributo como consecuencia de la realización del hecho generador (lo que se conoce como obligación tributaria sustancial), sino que compromete también otra serie de exigencias distintas de ella, como los deberes formales a cargo de los sujetos pasivos del tributo.

Es por esto que, en el escenario impositivo, se habla de obligaciones tributarias sustanciales y obligaciones tributarias formales. En tal sentido, la obligación de dar o entregar una suma de dinero al sujeto activo del gravamen, es denominada obligación tributaria sustancial.¹⁴

Esta obligación se distingue del conjunto de deberes formales que aparecen a la obligación sustancial, ya que estos carecen de carácter pecuniario, pero son establecidos legalmente a efectos de posibilitar el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios y, en últimas, asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones sustanciales. Para efectos de este trabajo, cada vez que se hable de obligación tributaria se estará refiriendo a la obligación tributaria sustancial, no siendo otra la razón que el deber de contribuir en cabeza de los particulares,

13 Es de recordar que, en nuestro ordenamiento jurídico, cuando los intereses públicos —base de la tributación— se relacionan con los intereses de los particulares, la rama del derecho reguladora de estas situaciones es el derecho administrativo. En otras palabras, en los casos contenciosos en materia tributaria, situaciones en las cuales se integrarían los casos de nulidad administrativa, la rama del derecho llamada a regular la situación es el derecho administrativo. Para profundizar sobre el tema véase: Ordoñez Rodríguez, Diana Lorena (2004) *La autonomía del derecho fiscal*. (Tesis de grado) Universidad Externado de Colombia. Bogotá, p. 87

14 Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 19053. (CP. Jorge Octavio Ramírez: 17 de julio de 2014)

consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política de 1991, se concreta con el pago del tributo.

Es pertinente decir que la obligación tributaria es una obligación de naturaleza *ex lege*.¹⁵ Esto quiere decir que las leyes que imponen tributos señalan de manera general los supuestos de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación tributaria.¹⁶ La obligación tributaria, así, no surge de la voluntad del sujeto obligado, sino que es fruto de la imposición o poder estatal —heteronomía—, con el fin de satisfacer necesidades generales de la colectividad. Lo anterior no es más que el desarrollo del principio de reserva legal que rige la materia tributaria. De esta manera, para que nazca a la vida jurídica la obligación tributaria deben producirse todos los aspectos integrados en el supuesto de hecho que recibe la denominación de *hecho generador*. Una vez realizado el hecho generador surgen dos tipos de obligaciones puntuales para el contribuyente: la obligación de presentar la declaración (deber formal) y la obligación de pagar el tributo (obligación sustancial).

Por su parte, en la determinación normativa del supuesto de hecho de la obligación tributaria se establece una referencia temporal (causación) que permite determinar el momento en el que se perfecciona el hecho que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.¹⁷ Es por tanto la causación un criterio orientador para el análisis del efecto temporal de la nulidad sobre la obligación tributaria relación jurídico-tributaria, pues para este propósito es importante determinar en qué momento nació y en qué momento se extinguió la obligación tributaria sustancial, es decir, delimitar el alcance de la obligación tributaria en el tiempo. La obligación tributaria se extingue una vez se ha satisfecho la conducta de dar, hacer o no hacer por parte del contribuyente.

Es así como el Estatuto Tributario Nacional, en el capítulo II del título VII del libro V, regula las formas de extinción de la obligación tributaria: solución o pago, acuerdos de pago, compensación de las deudas fiscales y condonación o remisión de las deudas tributarias, la prescripción de la acción de cobro coactivo, la

15 Esta aseveración se desprende del artículo 1 del Estatuto Tributario el cual establece que: “La obligación tributaria sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo.”

16 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-1201/03. (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra: 9 de diciembre de 2003)

17 Los elementos del hecho generador han sido enunciados por la Corte Constitucional en Sentencia C-594 de 2010, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva, para la cual el hecho imponible “hace referencia a (i) La descripción de la situación fáctica que el legislador pretende gravar; (ii) las condiciones específicas que dan lugar a que una persona sea deudora de obligaciones tributarias; (iii) el aspecto espacial del hecho generador del tributo; y (iv) el aspecto temporal en el que tiene cabida el hecho generador y que permite hacer exigible el cumplimiento de la obligación en cuestión”.

dación en pago, entre otros. Además de estas, el Código Civil establece otras formas de extinción de una obligación: la prescripción, la novación, la confusión, la condición resolutoria, la devolución y la nulidad, las cuales son aplicables a la obligación tributaria.

En síntesis, es la nulidad como forma de extinción de la obligación tributaria y de la relación jurídico – tributaria y sus efectos en el tiempo los ejes transversales del presente estudio.

Capítulo 3

La nulidad administrativa

La obligación tributaria, dada su naturaleza *ex lege*, debe cumplir con los requisitos de validez para garantizar su subsistencia dentro del ordenamiento jurídico. La validez determina la pertenencia al sistema jurídico de una norma. No obstante, una norma puede ingresar al ordenamiento jurídico contrariando los criterios de carácter formal y material para la pertenencia al mismo, esto en virtud de la presunción de legalidad que ampara a los actos administrativos.

El incumplimiento de los criterios formales y materiales de las normas administrativas en nuestro ordenamiento jurídico conlleva a una sanción: la nulidad. Esta, en materia tributaria territorial, se refiere al acto administrativo que “fue invalidado por decisión judicial, previo establecimiento de las causales para ello”.¹⁸

En este sentido, el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011 señala que los actos administrativos de carácter general podrán ser demandados por nulidad no solo cuando infrinjan las normas en que deberían fundarse (Ley de Autorización Tributaria), sino también cuando hayan sido expedidos (i) por funcionarios u organismos incompetentes, (ii) en forma irregular, (iii) con desconocimiento del derecho de audiencias y defensa, (iv) mediante falsa motivación, o (v) con desviación de las atribuciones propias del funcionario o corporación que los profirió. Ahora bien, según Castro¹⁹, la determinación de los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de los actos administrativos tributarios envuelve consigo el poder de establecer desde cuándo, cuáles y cómo serán afectadas las relaciones tributarias y las obligaciones tributarias producidas por el acto nulo. En tanto, si el operador judicial (juez o magistrado) declara la nulidad de un acto administrativo tributario a

18 R. Pérez. Eficacia y Validez del Acto Administrativo. Pág. 113. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia. (2013)

19 S. Castro. La modulación de los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de los actos administrativos en Colombia. (Tesis de Maestría). Pág. 105. Bogotá: Universidad del Rosario. (2015)

través de una sentencia con efectos retroactivos (*ex tunc*) conllevaría unos efectos jurídicos sobre la obligación tributaria: causada o no causada, consolidada o no consolidada, extinta o vigente.

Por otro lado, si el operador judicial (juez o magistrado) dispusiese que su sentencia de nulidad tuviera efectos solo hacia futuro (*ex nunc*) conllevaría a unos efectos distintos sobre la misma obligación. Sin embargo, la legislación colombiana no regula expresamente cuáles deberán ser los efectos temporales de las sentencias de nulidad en materia tributaria.²⁰ Es por esto que las consecuencias sobre el efecto temporal de las sentencias de nulidad en materia tributaria ha sido un tema abordado primordialmente por la jurisprudencia, particularmente la jurisprudencia contencioso administrativa, la cual ha oscilado entre diferentes posiciones.

Efectos en el tiempo de la sentencia de nulidad del acto administrativo que contiene un tributo. Un análisis jurisprudencial

En la jurisprudencia colombiana, primeramente, se propendió por la aplicación del régimen de validez de los actos jurídicos civiles a los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad. La consideración de que el acto administrativo es un acto jurídico se constituyó en el fundamento para la adopción del régimen de invalidez del derecho privado con respecto a las sentencias de nulidad de casos contencioso-administrativos.²¹

Producto de la mencionada asimilación, se concluía que la nulidad tiene dos características importantes: primero es una sanción y, segundo, que producto de la declaración de la nulidad se deben restablecer las relaciones jurídicas de las partes al estado que tenían antes del acto declarado nulo. En otras palabras, los efectos de la nulidad son retroactivos o *ex tunc*. No obstante, esta tesis, que podríamos denominar “privatista”, contenía algunos errores que se relacionan a continuación:

20 Existen algunos casos particulares en la que nuestra legislación ha regulado los efectos de la nulidad, los cuales han sido referenciados por Ospina Garzón en Ospina Garzón, A.F. (Ed.). (2013). Los grandes fallos de la jurisprudencia administrativa colombiana. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. p. 428, de la siguiente manera: Artículo 38 de la Ley 142 de 1994 “la anulación judicial de un acto administrativo relacionado con servicios públicos solo producirá efectos hacia el futuro”; artículo 6 de la Ley 1150 de 2007, que dispuso que la nulidad del acto de inscripción y calificación en el registro único de proponentes “solo tendrá efectos hacia el futuro”; y el artículo 189 de la Ley 1437 de 2011, que dispone los efectos para las sentencias producidas en los juicios de nulidad por inconstitucionalidad, con la aclaración de la capacidad del juez para determinar efectos temporales distintos.

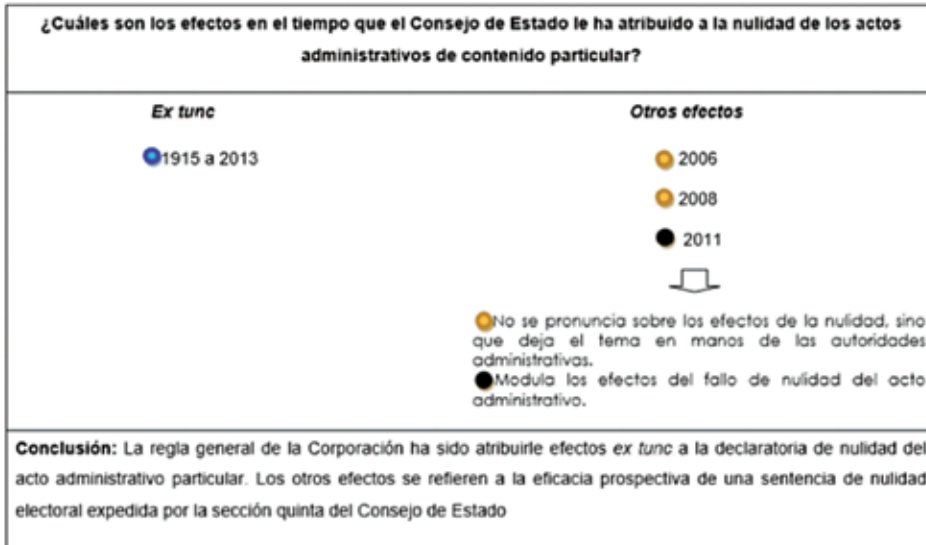
21 Un ejemplo de esta doctrina aparece en: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, sentencia del 14 de junio de 1915. C.P. Dr. Adriano Muñoz.

- a. Los actos administrativos son esencialmente distintos a los actos jurídicos civiles en cuanto a que en estos últimos la situación de las partes es de plena igualdad. Sin embargo, los actos administrativos se generan por una relación desigual entre el Estado y el particular, en la cual el Estado tiene a su mano un conjunto de atributos “para ejercer su superioridad en aras del cumplimiento de sus finalidades constitucionales y legales”.²²
- b. Generalmente, los actos administrativos no suponen una relación de prestaciones mutuas, sino una imposición de cargas o una concesión de derechos. Por esto, la retroactividad no puede operar automáticamente, pues debe observarse criterios como la confianza legítima de los administrados o la protección de los derechos individuales.

Es importante reconocer que esta tesis se sigue manteniendo en la jurisprudencia con respecto a los actos administrativos de carácter particular, en la cual se sostiene que la retroactividad de las sentencias de nulidad es un principio universal del derecho.²³ En materia tributaria, la jurisprudencia del Consejo de Estado también ha propendido por disponer un efecto retroactivo a las sentencias de nulidad que versan sobre actos administrativos de carácter particular.²⁴ No obstante, si bien la doctrina mencionada se ha mantenido preponderante, existen casos en los cuales el Consejo de Estado ha propendido por disponer efectos diferentes a las sentencias de nulidad que versan sobre actos administrativos de carácter particular. Sonia Castro Mora presenta un análisis sobre los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de actos administrativos de contenido particular proferidos por el Consejo de Estado. Cabe señalar que la autora no se refiere exclusivamente a los actos administrativos en materia tributaria, pero su estudio permite ilustrar cronológicamente dichos efectos, tal como se observa:

-
- 22 S. Castro. La modulación de los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de los actos administrativos en Colombia. (Tesis de Maestría). Pág. 109. Bogotá: Universidad del Rosario. (2015)
 - 23 Para observar ejemplos de esta tesis, véase las siguientes sentencias: Consejo de Estado, Sección Segunda – Subsección B, sentencia del 28 de abril de 2005 (Exp. 1121-04); Sección Segunda – Subsección A, sentencia de noviembre 30 de 2000 (Exp. 17334), C.P. Nicolás Pájaro Peñaranda; Sección Segunda – Subsección B, sentencia de febrero 16 de 2006 (Exp. 0359-05), C.P. Jesús María Lemos; Sección Cuarta, sentencia del 23 de febrero de 2011 (Exp. 17139), C.P. Hugo Fernando Bastidas.
 - 24 Esta tesis es palpable en las siguientes sentencias: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (21 de agosto de 2008) Sentencia 15360 (CP Héctor Romero Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (5 de mayo de 2016) Sentencia 19775 (CP Martha Teresa Briceño de Valencia); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (17 de marzo de 2016) Sentencia 2009-00265 (CP Hugo Fernando Bastidas); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (24 de julio de 2008). Sentencia 16302 (CP Ligia López Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (5 de febrero de 2009) Sentencia 15993 (CP Héctor Romero Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (7 de octubre de 2010). Sentencia 16960 (CP Hugo Fernando Bastidas).

Imagen 1. Efectos en el tiempo de la nulidad en las sentencias del Consejo de Estado.



Aquí se podría establecer que la jurisprudencia colombiana parece diferenciar, tal como recalca Castro,²⁵ el efecto temporal concedido a la sentencia de nulidad del determinado acto administrativo, en consideración su clase (general o particular). En este sentido, tal como se ha advertido, no existe gran debate en conceder el efecto *ex tunc* a la sentencia de nulidad cuando ésta atañe a un acto administrativo tributario de contenido particular. De hecho, el Consejo de Estado ha optado en muchas ocasiones a ordenar la devolución de los dineros recaudados en virtud del tributo declarado nulo en los casos en que el fundamento de estos se encontraba en un acto administrativo de carácter particular. Pese a ello, tratándose de actos administrativos de carácter general, el Consejo de Estado usualmenteno se manifiesta sobre el efecto temporal concedido a la sentencia de nulidad, ni hace manifestación alguna sobre los dineros recaudados en virtud del impuesto declarado nulo.²⁶

25 S. Castro. La modulación de los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de los actos administrativos en Colombia. (Tesis de Maestría). Pág. 109. Bogotá: Universidad del Rosario. (2015)

26 Esto es observable, a manera de ejemplo, en los siguientes fallos: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (11 de septiembre de 2006) Sentencia 15344 (CP Ligia López Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (17 de julio de 2008) Sentencia 16170 (CP Ligia López Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (8 de mayo de 2008) Sentencia 15245 (CP Héctor Romero Díaz).

Es así, como en muchas oportunidades, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha optado por atribuir efectos *ex nunc* a las sentencias de nulidad que versen sobre dichos actos,²⁷ sustentado en dos ideas: 1) la nulidad de los actos administrativos generales es asimilable en todos los sentidos a la inconstitucionalidad de las leyes, la diferencia “radica en el órgano jurisdiccional que resuelva el conflicto”²⁸; y 2) de ello se deriva que los efectos de las sentencias de uno y otro control deban necesariamente ser el mismo: *ex nunc* o hacia el futuro, ya que los actos administrativos de contenido general son leyes en el criterio material, porque, al igual que la ley, tales actos también mandan, prohíben o permiten. No obstante, esta posición no ha sido unívoca. Es así como el mismo Consejo de Estado ha reconocido que la jurisprudencia de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo no ha sido uniforme en cuanto a los efectos de los fallos de nulidad de los actos administrativos de carácter general.²⁹

Es así como el Consejo de Estado³⁰ y la Corte Constitucional³¹ en algunos pronunciamientos han sostenido que las sentencias de nulidad de actos de carácter general producen efectos *ex tunc*. Sin embargo, ello no implica el restablecimiento automático de las situaciones que se hayan causado en vigencia de la norma retirada del ordenamiento jurídico, sino un análisis de cada caso, principalmente de las situaciones jurídicas consolidadas.

27 Esta tesis del Consejo de Estado es observable en las siguientes sentencias: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (4 de junio de 2009) Sentencia 16085 (CP William Giraldo Giraldo); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (23 de febrero de 2011) Sentencia 17139 (CP Hugo Fernando Bastidas); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (13 de junio de 2011) Sentencia 17782 (CP William Giraldo Giraldo); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (21 de julio de 2011) Sentencia 16356 (CP Hugo Fernando Bastidas); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2 de agosto de 2012) Sentencia 17979 (CP Hugo Fernando Bastidas).

28 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente. 17139, (C.P. Hugo Fernando Bastidas: 23 de febrero de 2011).

29 Ver al respecto: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (10 de julio de 2014) Sentencia 2010-00530 (CP Hugo Fernando Bastidas Bárcenas). Consejo de Estado. Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. (23 de mayo de 2017) Sentencia 11001-03-28-000-2016-00024-00 (CP Lucy Jeannette Bermúdez). Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta. (10 de mayo de 2018) Sentencia 25000-23-24-000-2011-00597-01. (CP Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez).

30 El Consejo de Estado ha sostenido esta tesis en las siguientes sentencias: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (6 de marzo de 2008) Sentencia 15952 (CP Héctor Romero Díaz); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (29 de abril de 2010) Sentencia 2003-00320 (CP Hugo Fernando Bastidas); Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección B. (15 de abril de 2010) Fallo 0592-09 (CP Víctor Hernando Alvarado).

31 Esta posición de la Corte Constitucional puede ser vista – recientemente – en la Sentencia T-121 de 2016 MP Gabriel Eduardo Mendoza, que si bien se trata de una sentencia de tutela, muestra la posición del Alto Tribunal Constitucional sobre la retroactividad de la nulidad de normas generales y abstractas.

En este sentido, ha sostenido la Corte Constitucional³² que los efectos temporales de una sentencia dependerán de una ponderación entre dos principios constitucionales en cada caso concreto: supremacía constitucional y seguridad jurídica. Si bien la Corte se refería en este caso a las sentencias de inexequibilidad, se estima que ante esta ponderación es la que se encuentra el juez contencioso-administrativo al momento de decretar el efecto temporal del fallo de nulidad de un acto administrativo de contenido tributario.

Con relación a esto, el Consejo de Estado ha planteado que la armonización entre los principios de supremacía constitucional (principio de legalidad en el caso de las sentencias de nulidad de actos administrativos de contenido tributario) y la seguridad jurídica, se logra a través del respeto de las situaciones jurídicas consolidadas tanto en los casos en que los efectos del fallo de nulidad son *ex nunc*, como cuando son *ex tunc*. De esta manera, en aras de la seguridad jurídica, aunque los fallos de nulidad tengan efectos *ex tunc*, solo afectarán las situaciones jurídicas que no se encuentren consolidadas antes de su expedición. De esta forma, el respeto por la seguridad jurídica implicará que, en cuanto a la relación jurídico-tributaria se refiere, una vez se haya consolidado la situación jurídica, aquella se extinga con esta. Tanto si la nulidad tiene efectos *ex nunc* o *ex tunc*, no habría posibilidad de afectar estas situaciones jurídicas consolidadas bajo el amparo de la norma declarada nula.

Capítulo 4

Consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria

Llegado a este punto, se debe considerar cuándo se entiende consolidada una situación jurídica en materia tributaria territorial. Una *situación jurídica consolidada* es aquella que ha surgido bajo el imperio de una Ley y que, a su vez, se han extinguido los mecanismos para controvertirla dentro de la vigencia de la misma.^{33 34} En esta medida, el cumplimiento de la obligación tributaria no impli-

32 Corte Constitucional de Colombia. Sentencia C-571/04. (MP Rodrigo Escobar Gil: 8 de junio de 2004).

33 E. Lozano & S. Gómez. La consolidación de la obligación tributaria a partir del pago en exceso y de lo no debido. Pág. 72. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. (2017)

34 Definiciones similares pueden ser vistas en las siguientes providencias: Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de marzo de 1999 (C.P. Daniel Manrique Guzmán); Sección Cuarta. Sentencia del 5 de mayo de 2003 (C.P. María Inés Ortiz Barbosa); Sección Cuarta. Sentencia del 1 de abril de 2004 (C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié); Sección Cuarta. Sentencia del 16 de junio de 2005 (C.P. María Inés Barbosa); Sección Cuarta. Sentencia del 30 de julio de 2015 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia).

cará, necesariamente, que la situación jurídica del contribuyente ante la Administración Tributaria se haya consolidado. En efecto, una cosa es el cumplimiento de la obligación tributaria, y otra, la consolidación de su situación jurídica en materia tributaria. Ambas pueden confluir o no.

Así las cosas, se indica que la consolidación de la obligación tributaria³⁵ se da cuando ésta ha adquirido firmeza. De esta manera, las obligaciones tributarias que requieren de la presentación de una declaración tributaria adquieren firmeza cuando dichas declaraciones no pueden ser controvertidas por la autoridad tributaria³⁶. En este momento, se manifiesta el principio de seguridad jurídica y desde el mismo, se puede hablar de que la obligación tributaria es inmutable o inmodificable.³⁷ El Consejo de Estado lo ha manifestado en los siguientes términos:

La firmeza de la declaración tributaria impide a la administración tributaria ejercer la facultad de fiscalización para controvertir la obligación tributaria declarada por un contribuyente, después de transcurrido determinado tiempo. En tal sentido, es una garantía a favor del contribuyente en cuanto, una vez transcurrido el término legal, la declaración tributaria no puede ser objeto de modificación o cuestionamiento alguno por parte de la administración tributaria.³⁸

No obstante, tal como lo advierten Lozano y Gómez,³⁹ el término de firmeza de la declaración tributaria puede ser modificado por el actuar de la administración tributaria a través de la expedición de una liquidación oficial para efectos de la determinación y posterior cobro y pago del tributo. En este sentido, se puede predicar la afectación del término de firmeza de la declaración privada por la expedición de una liquidación de revisión, corrección aritmética, corrección provocada o liquidación de aforo. Estas liquidaciones, además, por ser manifestaciones de

35 Para efectos de este trabajo es necesario señalar que entendemos por consolidación de situaciones jurídicas en materia tributaria como la consolidación de la obligación jurídica sustancial. De esta manera, prescindimos del concepto de situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria en el entendido de los beneficios tributarios cobijados bajo el principio de confianza legítima. De la misma manera, omitimos el análisis de la irretroactividad de la ley tributaria. Para un mayor análisis sobre estos eventos de consolidación de situaciones jurídicas en materia tributaria véase: Romero, José Andrés (2004) *Cuando el contribuyente cumple con los requisitos legales para acceder a un beneficio tributario, este no puede ser desconocido con posterioridad*. Revista Impuestos No. 122. Ed. Legis. Bogotá.

36 Téngase en cuenta que los términos de firmeza no son unívocos para todas las obligaciones tributarias. Se deberá consultar por los términos de firmeza de cada impuesto en particular.

37 Al respecto traemos a colación lo señalado por Cermeño et al, en su obra *Procedimiento Tributario. Teoría y práctica*: "El concepto de firmeza está relacionado con el de inmutabilidad que ostentan dichos actos, lo cual se materializa de conformidad con los presupuestos legales determinados para ello" (2016, p. 53)

38 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17471 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia: 16 de septiembre de 2010)

39 E. Lozano & S. Gómez. La consolidación de la obligación tributaria a partir del pago en exceso y de lo no debido. Pág. 74. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. (2017)

la voluntad de la administración tributaria, cumplen las características para ser un acto administrativo de contenido particular que reconfiguran la situación jurídica tributaria y que pueden ser controvertidas por el contribuyente.⁴⁰

En este orden de ideas, se puede afirmar que, una vez la declaración o la liquidación oficial han adquirido firmeza, se puede hablar de consolidación de la obligación tributaria en aquellos casos que ésta última amerite la presentación de una declaración privada y que se han agotado las oportunidades de controvertir el acto administrativo de liquidación ante los órganos competentes. No obstante, si existe declaración de nulidad sobre un tributo territorial, dependiendo de los efectos de la sentencia de nulidad, nacerá la causa jurídica para controvertir el pago realizado por el contribuyente (el cumplimiento de la obligación tributaria). En esta medida, aunque la obligación se encuentre extinta, la situación jurídica del contribuyente aún no se habrá consolidado, pues, tal como se desarrollará en el acápite siguiente, contará con instrumentos jurídicos para controvertir el cumplimiento de la obligación tributaria.

La relación de la nulidad administrativa y la consolidación de situaciones jurídico-tributarias

La sentencia de nulidad del tributo territorial (nulidad administrativa) tiene la condición de generar la causa jurídica por medio de la cual el contribuyente puede controvertir una obligación tributaria extinta. Si bien la obligación tributaria se ha extinguido con el pago efectivo de la prestación a cargo del contribuyente, los efectos específicos de la nulidad pueden generar que dicho pago sea considerado como *no debido* al eliminar, con efectos retroactivos, el fundamento de dicha prestación.

Este evento es relatado por Lozano y Gómez⁴¹, quienes señalan que “en general, puede decirse que cuando surge la ejecutoria de una sentencia que declara la nulidad parcial del acto administrativo que soporta la liquidación de una contribución, nace la causa jurídica para pedir la devolución, incluso si ésta surgió en un momento diferente al del pago de la contribución”. Esto es aplicable más claramente en el caso específico de una sentencia en sede de lo contencioso administrativo debidamente ejecutoriada que declara nulo total o parcialmente el tributo, pues estas tienen efectos *ex tunc*; comoquiera que sus efectos cobijan las situaciones jurídicas no consolidadas.

40 Bravo, J. Nociones fundamentales de derecho tributario. Bogotá: Ed. Legis. (2009)

41 E. Lozano & S. Gómez. La consolidación de la obligación tributaria a partir del pago en exceso y de lo no debido. Pág. 82. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. (2017)

Se concluye, por lo tanto, que en los eventos en que una liquidación adquiera firmeza, si bien la posibilidad de controvertir la liquidación propiamente dicha feneció, la institución del pago de lo no debido o el pago en exceso nace a la vida jurídica con la virtualidad de producir efectos justo al momento de la ejecutoria de la sentencia que declara nulo total o parcialmente el tributo. En el primer caso (nulidad total) se hablará de un pago de lo no debido; en el segundo (nulidad parcial), posiblemente de un pago en exceso.

Como podrá observarse, la nulidad no solo restaura el orden jurídico, sino que también se constituye en la causa jurídica para controvertir el cumplimiento de la obligación tributaria y por ende determinar la consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria. Es así como en casos en los que una declaración tributaria ha adquirido firmeza y la posibilidad de controvertirla se ha agotado si la nulidad cuestiona el fundamento de dicha declaración — es decir, el acto administrativo que contiene el tributo— con efectos retroactivos, esta pasaría a ser una situación jurídica no consolidada.⁴²

Acorde con Lozano y Gómez, la consolidación de la obligación tributaria no está dada por el término establecido por la ley para controvertir la declaración tributaria (obligación) propiamente dicha, sino por el término de caducidad de las acciones para el pago de lo no debido y el pago en exceso. En estos casos, aunque la obligación tributaria se había extinguido con el pago efectivo del tributo, la nulidad con efectos *ex tunc* tiene la capacidad de eliminar la obligación tributaria, con la anulación del fundamento de la existencia de dicha obligación. Lo anterior tiene como consecuencia jurídica un enriquecimiento sin causa en las arcas del Estado y un pago de lo no debido o un pago en exceso por parte del contribuyente.

Es así que la determinación del momento de consolidación de la situación jurídica en materia tributaria no estará supeditado únicamente a la determinación del momento de extinción de la obligación tributaria. De acuerdo a lo expuesto hasta aquí, el análisis de la determinación de la situación jurídica en materia tributaria del contribuyente requiere que se atiendan los siguientes criterios:

- a. El momento temporal del nacimiento de la obligación tributaria, esto es, la causación del tributo.

42 Así lo ha entendido también la Sección Cuarta del Consejo de Estado con las siguientes palabras: “mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro”. En Sentencias: (C.P. William Giraldo Giraldo; agosto 23 de 2010); Exp. 15270 y 15303 (C.P. Héctor J. Romero Díaz; octubre 27 de 2005); Ex. 17617 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; marzo 11 de 2010); Exp. 16576 (C.P. William Giraldo Giraldo; septiembre 30 de 2010); Exp. 17573 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; octubre 7 de 2010); sentencia (C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; diciembre 2 de 2015), y sentencia (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; marzo 5 de 2015).

- b. El efecto temporal de la sentencia de nulidad.
- c. El término de caducidad de las acciones del *pago de lo no debido o pago en exceso*, de acuerdo al caso determinado, las cuales deben presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva consagrado en el artículo 2536 del Código Civil, es decir, 5 años.

En el caso de un tributo no causado, al no haber nacido aún la obligación tributaria, la nulidad del acto administrativo que consagra el tributo no tendría ninguna repercusión sobre unas obligaciones que son inexistentes. Tampoco podría hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, debido a que sin obligación tributaria sustancial no puede existir pago de tributos. He aquí donde se evidencia claramente que la causación es determinante para la consolidación de la situación jurídica en materia tributaria.

Para plantear en términos concretos esta afirmación, se propone tomar para efectos ilustrativos el principal tributo territorial vigente en el ordenamiento jurídico colombiano: el impuesto de industria y comercio (ICA), un tributo municipal que grava la realización de actividades comerciales, industriales y de servicios. Este impuesto, según el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, tiene una causación anual⁴³. En dicho caso, si un contribuyente realizó actividades gravadas por dicho impuesto durante el periodo comprendido entre el 1 de enero y el 29 de diciembre de un determinado año gravable, y el día 30 de diciembre una sentencia del Consejo de Estado declara nulo el acto administrativo que reglamentó dicho impuesto para un municipio o Distrito determinado, dicha sentencia no tiene efectos sobre las obligaciones tributarias comprendidas en dicho periodo gravable, por la simple razón que el impuesto aún no se ha causado y, por lo tanto, aún no han tenido su génesis las obligaciones tributarias respectivas.

Si bien lo anterior sería aplicable a todos los casos de tributos con causación anual, en el ICA se observa una situación particular. Dado que el ICA es un impuesto de carácter municipal, los municipios y distritos en ejercicio de su poder tributario derivado reglamentan elementos de dicho impuesto. Es así como, por ejemplo, el Decreto 0119 de 2019 de la Alcaldía de Barranquilla señala en el párrafo del artículo 411 —con respecto al pago de este impuesto, realizado a través del mecanismo de retención en la fuente— que este impuesto se pagará mensual (para los grandes contribuyentes) y bimestralmente (para los contribuyentes del

43 Según la sentencia del Consejo de Estado del 28 de febrero de 2013, Exp. 18340, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, por disposición legal la causación de este impuesto es anual, y no le es dable a los entes territoriales variar esa periodicidad. Un acto por medio del cual los entes territoriales variasen la causación de este impuesto, sería equivalente a modificar el hecho generador.

régimen común de este impuesto). Este pago —en teoría—⁴⁴ no extingue la obligación tributaria, ya que esta aún no ha nacido. En este sentido, los pagos realizados de forma mensual o bimestral constituyen anticipos del Impuesto de Industria y Comercio y para su causación tendrá que esperarse hasta el 31 de diciembre del periodo gravable correspondiente.

Tal como expone el Consejo de Estado,⁴⁵ la imputación de un anticipo a un tributo constituye una forma de pago autorizada por la ley, ya que, el anticipo de cualquier tributo equivale a dinero entregado al tesoro como parte de un tributo no causado. Es decir, el anticipo se constituye en un pago que recibe el Estado a título de simple expectativa de un tributo a recaudar, ya que, al no haberse causado el tributo, este no existe para el mundo jurídico. Tales anticipos, según el artículo 115 del Estatuto Tributario, son deducibles del ICA una vez este impuesto se haya causado y de esta manera haya consolidado la expectativa a favor de la Administración.

Ahora bien, si el tributo determinado es declarado nulo antes de causarse, cabría la pregunta de qué sucedería con los pagos realizados a título de anticipos. En este caso, ya sea que se trate de una sentencia de nulidad con efectos *ex tunc* o efectos *ex nunc*, se observará la realización de un evidente pago de no lo debido. Eso se debe a que los pagos realizados a título de anticipo de un tributo tan solo constituyen una expectativa del nacimiento de la obligación tributaria, si dicha obligación no nace debido a la declaración de nulidad por parte un órgano jurisdiccional del tributo determinado no causado. Los pagos realizados a título de anticipo no encontrarían fundamento en ninguna obligación debido a que se extinguiría toda posibilidad de nacimiento de la obligación tributaria determinada. En virtud de lo anterior, es razonable exigir la restitución de lo pagado a título de anticipo por parte del contribuyente.

Por otro lado, una vez superado el análisis del nacimiento de la obligación tributaria, esto es, cuando se ha causado el tributo, el pago del mismo empieza a ser exigible para el contribuyente. La obligación de pagar (concreción de la obligación sustancial en cabeza del contribuyente a raíz de la causación del tributo) puede hacerse efectiva dentro de los plazos establecidos por la ley para tal efecto. En esta situación, si una sentencia de nulidad con efectos *ex tunc* anula el tributo

44 Nos permitimos señalar que existen entes territoriales que han exigido el cumplimiento de la regla general de mantener el sistema de causación anual, no obstante, la jurisprudencia ha extendido el análisis a una posición que permite la extinción de la obligación tributaria, a través de declaraciones mensuales del tributo del ICA. Véase Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 28 de mayo de 2015. Exp. 20318. CP. Jorge Octavio Ramirez Ramirez

45 Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Expediente 17150. (CP. Hugo Fernando Bastidas Barcenás: 31 de marzo de 2011).

territorial, su efecto consistirá en retrotraer las cosas al estado que ostentaban previo a la vigencia de la norma. Por tanto, en caso de que no haya existido pago por encontrarse aún el contribuyente dentro de los plazos permitidos por la ley, sucede que (i) Si la obligación sustancial va acompañada con el cumplimiento de deberes formales tal como es la presentación de la declaración tributaria, el contribuyente podrá abstenerse de hacerlo y debatir tal obligación contra la Administración tributaria; (ii) todo procedimiento administrativo sancionatorio por parte de la Administración Tributaria mediante emplazamiento por no declarar, previsto en el artículo 715 del Estatuto Tributario, o a través de sanciones o liquidaciones oficiales, para que el contribuyente cumpla con su obligación sustancial, podrá ser controvertida por el contribuyente a través de los medios legales existentes para ello y con fundamento en la sentencia de nulidad.⁴⁶

En los eventos descritos, la nulidad opera claramente como un medio para extinguir la obligación tributaria sustancial. En estos casos, una obligación tributaria que nació a la vida jurídica bajo la presunción de legalidad que amparaba al tributo territorial, se extingue. Ahora bien, en caso de existir el pago de la prestación a cargo del contribuyente, si bien, a priori, la obligación se ha extinguido, las declaraciones tributarias no tienen firmeza sino hasta 3 años posteriores a su presentación y pago tal como lo establece el artículo 714 del Estatuto Tributario Nacional:

La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1 de este artículo. También quedará en firme la declaración tributaria si, vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó. La declaración tributaria en la que se liquide pérdida fiscal quedará en firme en el mismo término que el contribuyente tiene para compensarla, de acuerdo con las reglas de este Estatuto..

46 En caso de que el acto administrativo expedido por la Administración Tributaria que exige el pago de la obligación sustancial se fundamente en el tributo declarado nulo, podrá ser desvirtuado a través de la acción de nulidad por haber sido expedido mediante falsa motivación, por ser su fundamento no real.

Es por esto que se efectúa un estudio distinto a las situaciones jurídicas anteriores, ya que en estos casos no se examina si se debe o no pagar el tributo; se trata, más bien un análisis del fundamento del pago efectuado, toda vez que de forma aparente la situación se consolidó, la obligación se extinguió, pero aún la declaración tributaria no está en firme. Lo anterior permite controvertir el pago de la prestación con fundamento en la nulidad decretada. Continuando el análisis, es necesario precisar casos donde no solo hubo cumplimiento de la obligación tributaria, sino también aquellos en los que hubo nuevas manifestaciones de la voluntad de la Administración —actos administrativos— posteriores.

En este escenario, mientras el acto administrativo de carácter general que contenía el tributo territorial gozaba de presunción de legalidad, la Administración Tributaria procedió a emitir un acto administrativo de carácter particular, fundamentando la existencia del tributo territorial respectivo. A través del acto administrativo de carácter particular, la Administración Tributaria individualizó determinadas obligaciones en cabeza de un contribuyente en particular. A partir de este momento se deben analizar los efectos de la nulidad que recae directamente sobre el acto administrativo de carácter general, adicionando el análisis sobre los efectos indirectos que atacan al acto administrativo de carácter particular.

Este evento supone una situación jurídica por demás muy interesante, debido a que, al momento del nacimiento del acto administrativo de carácter particular, este se sustentaba en una norma con presunción de legalidad. No obstante, la contradicción de la legalidad de la norma en la que se fundamentaba conlleva repercusiones jurídicas en su eficacia. En algunos eventos, la Administración Tributaria posee la facultad de emitir actos administrativos de carácter particular mediante los cuales modifica o determina el impuesto a pagar por el contribuyente. Estos son: la liquidación de revisión (artículo 702 del Estatuto Tributario Nacional) o la liquidación de aforo (artículo 717 *ibidem*).

Estas disposiciones son aplicables a los tributos territoriales, y por medio de estos actos, la Administración Tributaria puede determinar la obligación tributaria en cabeza del contribuyente. Este acto administrativo de carácter particular se fundamenta en la obligación que tiene el contribuyente de pagar el impuesto determinado, en virtud de haberse cumplido el hecho generador previsto en la norma determinada. Para efectos ilustrativos, se propone plantear la hipótesis de la existencia de un tributo territorial decretado a través de un acto administrativo de carácter general, que permite la aplicación de los artículos 702 y 717 del Estatuto Tributario y que ha sido declarado nulo por el órgano jurisdiccional competente con efectos *ex tunc*.

Partiendo de la premisa de que la obligación tributaria sustancial se ha causado para el contribuyente determinado, cabría cuestionarse qué sucede con la liquidación de revisión o la liquidación de aforo —en su caso— proferida por la Administración Tributaria, una vez ha sido declarado nulo el tributo territorial. Debido a que la nulidad con efectos *ex tunc* elimina la presunción de legalidad del tributo desde su origen, nos encontraríamos con que, jurídicamente, la liquidación de revisión o la liquidación de aforo habrían perdido el fundamento de derecho que les dio origen. A esta situación se le conoce como “decaimiento del acto administrativo” dentro del ordenamiento jurídico colombiano y está regulada en el artículo 91 de la Ley 1437 de 2011. Es así como en el evento planteado, el acto administrativo de carácter particular que consagraba la liquidación de revisión o la liquidación de aforo habrá perdido su ejecutoriedad, en virtud de lo cual el acto no podrá ser oponible al contribuyente individualizado.

Por su parte, antes de proferirse una liquidación de aforo por parte de la Administración Tributaria, la ley dispone que ésta deberá realizar dos acciones previas: la primera, consistente en emplazar al obligado tributario para que declare, y la segunda, en practicar la sanción por no declarar. La obligación de aplicar la sanción por no declarar está prevista en el artículo 716 del Estatuto Tributario, y su contenido está regulado en el artículo 643 del mismo Estatuto. Esta sanción posee todas las particularidades de ser un acto administrativo de carácter particular. Por tanto son aplicables las mismas apreciaciones realizadas en párrafos anteriores sobre el fenómeno del decaimiento del acto administrativo, dado el hecho de que se trata de una manifestación posterior del poder sancionatorio administrativo.

Por otro lado, existen casos correspondientes a actos administrativos contentivos de acuerdos de pago como medio de convención con la Administración Tributaria para la cancelación de determinados tributos. El acuerdo de pago, así, se funda en la preexistencia de una obligación tributaria previamente incumplida. Su objeto será modificar las condiciones originalmente pactadas con el fin de permitirle al contribuyente atender su obligación, concediéndole facilidades para el pago y unos plazos para concretarlo.

En este orden de ideas, mientras subsistan los medios legales para controvertir dicho acto administrativo, no podrá hablarse de una situación jurídica consolidada en materia tributaria. Así, si la nulidad tiene efectos *ex nunc*, si aún no se han realizado pagos en virtud del acuerdo y si subsisten los medios para controvertir el acto administrativo, la resolución que contiene el acuerdo de pago podrá ser controvertida con base en la nulidad decretada sobre el tributo en el cual se

fundaba. El fundamento jurídico no será otro que la misma nulidad del tributo como medio para extinguir las obligaciones tributarias acordadas.

En el caso de que se hayan realizado pagos en virtud del acuerdo, la nulidad se constituye en la causa jurídica para exigir la devolución del pago de lo no debido o el pago en exceso, en el caso de que aún se esté dentro de los términos legales para ejercer estas acciones. En el caso de que la sentencia de nulidad tenga efectos retroactivos, se estará frente a un caso de decaimiento del acto administrativo, conforme al cual son aplicables los razonamientos descritos en los eventos anteriores. Finalmente, si se consideran los efectos *ex nunc* de la sentencia de nulidad se puede observar lo indicado por Herrera⁴⁷ en los siguientes términos:

En el evento en que un acto administrativo particular esté fundado en otro de carácter general o en una ley declarada nulo o inexecutable, respectivamente, tal decisión no afecta dicho acto, el cual requerirá de la acción particular correspondiente. Así, si la liquidación de un impuesto se hace con fundamento en un acuerdo municipal, es necesario demandar tanto el uno como el otro a través de las acciones de nulidad, la primera, y de nulidad y restablecimiento del derecho, la segunda, como únicos mecanismos para oponerse a la presunción de legalidad que recae sobre el acto particular.

Como podrá observarse, Herrera parte de una premisa, y es que en estos casos —por lo general— la declaración de nulidad tiene efectos *ex nunc*, lo cual es respaldado por el Consejo de Estado en Sentencia del 12 de octubre de 1990 con las siguientes palabras:

Los efectos cumplidos con base en actos administrativos, con base en normas declaradas inexequibles o nulas, y que no se hallen sujetos a controversia judicial, guardan su integridad, dado que la declaratoria de nulidad cuando el fallo culmina en proceso, desatado en ejercicio de una acción pública de este tipo, no tiene, en principio, efectos retroactivos, y que la desaparición del precepto obra *ex nunc*, o sea, hacia el futuro, por lo que en adelante no puede tomarse decisión fundamental en el mismo, dado su inexistencia a partir de la fecha en que la sentencia que lo declaró injurídico, adquiere firmeza [...] los actos administrativos dictados con base en el precepto previamente a su anulación, conservan su presunción de legales y deben ser aplicados, salvo el derecho de quienes los hayan impugnado debidamente ante esta jurisdicción

47 Alexsey Herrera. Aspectos generales del derecho administrativo colombiano. Pág. 422. (Vol. 3a ed. rev. y aum). Barranquilla: Universidad del Norte. (2012)

En tal sentido, es posible establecer que:

- (i) Salvo que la situación jurídica esté consolidada, el acto administrativo de carácter particular que impone la liquidación de revisión o la liquidación de aforo es debatible.
- (ii) Desde el punto de vista procesal, y tal como lo prevé Herrera, el acto administrativo de carácter general deberá ser demandado a través de la acción de nulidad y el acto administrativo de carácter particular deberá ser demandado a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Con respecto al primer planteamiento, se debe indicar que el concepto de situación jurídica en materia tributaria debe ser entendido de acuerdo a los criterios que se expusieron anteriormente sobre el tema.

En virtud de lo anterior, y relacionado con el segundo planteamiento transcrito, con respecto a los derechos del contribuyente no solo cabría la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, sino también, como se anticipó, las acciones de pago de lo no debido o pago en exceso en el evento de que el contribuyente haya pagado efectivamente el tributo territorial en virtud de una liquidación de revisión o una liquidación de aforo por parte de la Administración Tributaria. En estos casos, la nulidad del tributo territorial con efectos *ex nunc* supone ser la causa jurídica por la que los contribuyentes exigirían el pago de lo no debido o el pago en exceso, en los términos expuestos en el acápite correspondiente a ello de la presente investigación.

Por tanto, aunque el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ya hubiese transcurrido, el contribuyente aún podrá solicitar a la Administración Tributaria la devolución de lo pagado en exceso o del pago de lo no debido. Frente al acto administrativo de carácter particular que expida la Administración Tributaria decidiendo sobre la solicitud del contribuyente, cabrían los recursos administrativos y las acciones judiciales correspondientes.

Conclusiones

En el segmento introductorio de este trabajo se dejó anotado que el objeto de la investigación estaría enmarcado por la sustentación de la institución jurídica de las situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria como marco analítico sobre el cual fuese posible determinar el efecto de la nulidad sobre la relación jurídico-tributaria derivada de un tributo territorial. Con este fin, los esfuerzos se dirigieron, primeramente, a describir los principios orientadores del sistema tributario en Colombia, centrando nuestra atención, principalmente, en la autonomía de las

entidades territoriales establecida por la Constitución Política para la determinación de sus tributos. Lo anterior, con el fin de orientar al lector en los problemas jurídicos que se derivan de la falta de regulación en el ejercicio del poder tributario derivado, los cuales, a juicio de algunos sectores de la doctrina especializada, han derivado en diversos casos de nulidad de tributos territoriales en los más de 20 años de vigencia de la actual Constitución Política Colombiana.

Siendo la nulidad de los tributos territoriales un asunto que no solo tiene repercusiones en el patrimonio de los contribuyentes, sino en el erario público, se propuso determinar sus efectos sobre las obligaciones tributarias que se encuentran en estos tributos. Por ende, fue necesario la determinación de los conceptos del nacimiento, naturaleza y extinción de la obligación tributaria, y consecuentemente el análisis de la nulidad como un medio para extinguir las obligaciones. No obstante lo anterior, a través del estudio de la nulidad en materia administrativa, se logró establecer que esta opera de una manera disímil a la nulidad en materia civil, por lo que era menester centrar el estudio en sus efectos temporales con el fin de determinar la forma en la que afecta la relación jurídico-tributaria.

De esta manera, se observó que ante tal problema jurídico no existe uniformidad en la jurisprudencia, en la manera en que se determinan los efectos temporales de la nulidad en materia administrativa. No obstante, fue posible identificar la institución de las situaciones jurídicas consolidadas como una figura enunciada por la jurisprudencia contencioso-administrativa y constitucional para armonizar la colisión de principios constitucionales que se derivaba de la declaración de nulidad de tributos, a saber, los principios de legalidad y de seguridad jurídica. Es así como fue posible observar un aspecto particular de la nulidad y es que, si bien es un medio para extinguir la obligación tributaria, también se constituye en un medio que puede afectar la relación jurídico-tributaria, pese a que la obligación tributaria se haya extinguido a través del pago.

De esta manera, la relación de subordinación del contribuyente con el Estado producto de la relación jurídico-tributaria se mantiene en el tiempo, aún extinguida la obligación tributaria a través del pago. Lo anterior permite que, una vez el tributo sea declarado nulo, nazca la causa jurídica del contribuyente para controvertir el modo de extinción de la obligación tributaria, es decir, el pago. En este orden de ideas, la jurisprudencia nacional ha determinado que la institución jurídica de la situación consolidada en materia tributaria garantiza que los efectos de la nulidad sobre la relación jurídico-tributaria no impliquen un desconocimiento de los principios de seguridad jurídica y el principio de legalidad.

De este análisis, se desprende una conclusión no solo garante para los derechos patrimoniales de los contribuyentes, sino que permite el establecimiento de

garantías reales para la Hacienda Pública, en el desarrollo de la planeación fiscal de la Nación. Y es que la nulidad, si bien constituye la causa jurídica para solicitar el pago de lo no debido y el pago en exceso en casos en los que ha existido cumplimiento de la obligación tributaria sustancial por parte del contribuyente, encuentra una limitante en la forma en la que opera la consolidación de las situaciones jurídicas en materia tributaria, a través de la caducidad de las acciones del pago de lo no debido y el pago en exceso. Lo anterior, permite la no afectación de la planeación fiscal por causa del ejercicio no adecuado del poder tributario derivado.

Cabe señalar que, dicho término de caducidad debe empezar a contabilizarse a partir del momento en que se realice el pago. De esta manera ha sido determinado por la jurisprudencia colombiana y la doctrina especializada con el fin de que las garantías de la Hacienda Pública sean efectivas, como una forma de protección al principio de seguridad jurídica. No obstante, si bien este es el consenso general al cual llega la jurisprudencia y la doctrina especializada, se propone que si lo que se pretende es proteger al contribuyente contra los errores del ejercicio del poder tributario derivado y, en virtud de una perspectiva de justicia, si la norma que consagra el tributo territorial es cuestionada en vía jurisdiccional o administrativa, sea que se trate de un acto administrativo de contenido particular o uno de contenido general, el término de caducidad de las acciones debería suspenderse hasta que no haya pronunciamiento definitivo de la nulidad del tributo por parte del juez. Esta consideración encuentra asidero en dos razones fundamentales:

1. No es razonable que el contribuyente deba soportar los efectos patrimoniales *negativos* de la declaratoria de nulidad total o parcial de un tributo territorial con efectos *ex tunc*, y que bajo esa eventualidad no pueda solicitarse la devolución porque ya se ha consolidado la obligación tributaria por el transcurso ininterrumpido del término de caducidad de las acciones para solicitar el pago de lo excedido o no debido.
2. Dada la congestión judicial, especialmente en lo contencioso-administrativo, no es razonable empezar a contabilizar los términos desde el pago del impuesto territorial respectivo de manera ininterrumpida. Lo anterior, debido a que este término podría culminarse sin que exista sentencia ejecutoriada sobre la nulidad de la norma que contiene el tributo cuestionado, siendo esta la causa jurídica para exigir la devolución de lo pagado en exceso o del pago de lo no debido. De esta manera, el contribuyente podría perder la posibilidad de exigir un derecho cuando *ex aequo et bono* le pertenece.

Finalmente es de indicar que la institución de las situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria, bajo la interpretación que se ha desarrollado en este texto, propende garantizar una adecuada protección del contribuyente ante el ejercicio del poder del Estado para imponer su voluntad en materia tributaria, y limitar así el ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Además de lo anterior, no deja a la discrecionalidad del juez o al devenir hermenéutico de la jurisprudencia la garantía de la seguridad jurídica en materia fiscal.

Referencias

- Bravo, J. (2009) *Nociones fundamentales de derecho tributario*. Bogotá: Ed. Legis.
- Castro, S. (2015) *La modulación de los efectos en el tiempo de las sentencias de nulidad de los actos administrativos en Colombia*. (Tesis de Maestría). Bogotá: Universidad del Rosario.
- Cermeño, C., De Bedout, J., Andrés, S. y Clopatofsky, C. (2016) *Procedimiento Tributario. Teoría y práctica. Primera Edición*. Bogotá: Legis Editores.
- Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (17 de julio de 2014) Expediente 19053. (CP. Jorge Octavio Ramírez)
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (23 de febrero de 2011) Expediente. 17139, (C.P. Hugo Fernando Bastidas).
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (16 de septiembre de 2010) Expediente 17471 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia)
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. (31 de marzo de 2011). Expediente 17150. (CP. Hugo Fernando Bastidas Barcenás).
- Corte Constitucional de Colombia. (1 de marzo de 1995) Sentencia C-084/95. (MP. Alejandro Martínez Caballero).
- Corte Constitucional de Colombia. (31 de mayo de 2000). Sentencia C-637/00. (MP. Álvaro Tafur Galvis).
- Corte Constitucional de Colombia. (9 de diciembre de 2003). Sentencia C-1201/03. (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra)
- Corte Constitucional de Colombia. (8 de junio de 2004) Sentencia C-571/04. (MP Rodrigo Escobar Gil).
- Corte Constitucional de Colombia. (3 de julio de 2002) Sentencia C-506/02. (MP. Marco Gerardo Monroy Cabra).
- Gaceta del Congreso. (2013). Cámara de Representantes. Año XXII – N°. 133. Bogotá, 22 de marzo de 2013.
- Godoy, J. P., y Noreña, L. F. (2014). Potestades tributarias de facto de las entidades territoriales en Colombia. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario - No. 70 - ISSN: 0122-0799, 47-77*.

- Insignares, R. (2015). *El poder tributario: Organización y estructura en el Estado Colombiano. En La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Herrera, C. J. (2014). *La retroactividad de las sentencias de inexecutable en materia tributaria, (Monografía)*. Bogotá: Universidad Militar Nueva Granada Facultad de Derecho.
- Herrera, A. (2012). Aspectos generales del derecho administrativo colombiano (Vol. 3a ed. rev. y aum). Barranquilla: Universidad del Norte.
- Lozano, E. y Gómez, S. (2017). La consolidación de la obligación tributaria a partir del pago en exceso y de lo no debido. *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario* 76.
- Muñoz, G. y Zornoza, J. (2015). *El sistema normativo del derecho tributario*. En *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Pérez, R. (2013) *Eficacia y Validez del Acto Administrativo*. Bogotá: Universidad Nacional de Colombia.
- Piza, J. R. (2015) *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.