

**EFFECTOS *EX TUNC* DE LA NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE
CARÁCTER GENERAL CREADORES DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS**



LILIANA PATRICIA QUINTERO PINTO

**UNIVERSIDAD SANTO TOMÁS- SECCIONAL TUNJA
FACULTAD DE DERECHO
MAESTRÍA EN DERECHO ADMINISTRATIVO
TUNJA
2019**

TABLA DE CONTENIDO

1.	INTRODUCCIÓN	5
II.	Problema Jurídico	10
III.	Hipótesis:	17
IV.	Objetivos:.....	19
V.	Justificación:	20
2.	CAPITULO I	21
3.	DE LA COMPETENCIA DE LA ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES PARA CREAR TRIBUTOS	21
1.	DEFINICIÓN DE TRIBUTO Y SU COMPOSICIÓN	21
2.	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.....	25
2.1.	Principio de reserva de la Ley.....	26
2.2.	Principio de seguridad jurídica.	27
2.3.	Principio de Justicia Tributaria.	27
2.4.	Principio de Equidad.....	28
2.6.	Principio de Eficiencia.....	29
2.7.	Principio de generalidad.	30
3.	LÍMITE CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS ASAMBLEAS PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS.....	31

4. CAPÍTULO II.....	39
5. EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL –OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	39
1. EFECTOS EN EL TIEMPO DE LA NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL.....	39
6. 1.1 NATURALEZA JURÍDICA Y CONTROL JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS DICTADOS POR LAS ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES.	40
7. 2. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.....	43
CAPITULO III.....	49
MEDIO DE CONTROL PROCEDENTE PARA RECLAMAR EL PAGO DE LO NO DEBIDO POR LA DECLARATORIA DE UN TRIBUTO ILEGAL- LÍNEA JURISPRUDENCIAL.	49
8. 4.2. POSTURA JURISPRUDENCIAL ADOPTADA POR LA SECCIÓN TERCERA DEL CONSEJO DE ESTADO.....	54
CAPÍTULO IV.....	65
POSTURA ADOPTADA POR LAS SECCIONES CUARTA Y QUINTA DEL CONSEJO DE ESTADO- EN SEDE DE TUTELA- FRENTE A LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL HECHO DEL LEGISLADOR	65
1. SENTENCIA DE UNIFICACIÓN DE 13 DE MARZO DE 2018 PROFERIDA POR LA SALA PLENA DEL CONSEJO DE ESTADO.....	72
1.1. Aptitud formal del medio de control de reparación directa:	72

1.2.	La responsabilidad del legislador por la declaratoria de inexequibilidad de tributos depende de los efectos de la sentencia que retira la ley impositiva del ordenamiento:	75
1.3.	La responsabilidad de la Administración por tributos declarados ilegales debe seguir la misma lógica que la responsabilidad del legislador por la misma causa:	76
2.	SENTENCIAS PROFERIDAS CON OCASIÓN DE LA NULIDAD DE LA ORDENANZA 031 DE 2005 Y DEL DECRETO NO. 276 DE 10 DE FEBRERO DE 2006 CREADORES DE LA ESTAMPILLA PRO DESARROLLO PARA EL DEPARTAMENTO DE BOYACÁ.....	78
2.1.	PROCESO DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, RADICADO BAJO EL NO. 15001-23-33-000-2013-00744-00.....	78
2.4.	PROCESO DE REPARACIÓN DIRECTA RADICADO NO. 15001333300120130255-01	82
	CONCLUSIONES	84
	BIBLIOGRAFÍA	86
	PROVIDENCIAS DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSA ADMINISTRATIVA- CONSEJO DE ESTADO Y TRIBUNAL SUPERIOR DE BOYACÁ.....	92
	PROVIDENCIAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.....	98

INTRODUCCIÓN

La Asamblea de Boyacá, mediante Ordenanza No. 031 de 25 de octubre de 2005 creó el impuesto denominado “Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá”, determinando como “SUJETO PASIVO del mismo, todas la personas naturales o jurídicas que transporten por vía terrestre y por vía férrea en el Departamento de Boyacá, recursos naturales no renovables y sus derivados” (Asamblea de Boyacá, Ordenanza 031, Art. 3, 2005).

Posteriormente, fue expedido por el Gobernador de Boyacá el Decreto No. 276 del 10 de febrero de 2006 “por el cual el Departamento adopta el formulario de auto declaración para el recaudo de la Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá, prevista en la Ordenanza 031 de 2005”. (Gobernación de Boyacá, Decreto 276, 2006)

Sin embargo, a través de Sentencia de 28 de enero de 2009 el Tribunal Administrativo de Boyacá, por medio de un proceso de nulidad simple, declaró “la nulidad de los artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º, 7º, 8º, 9º y 12 º de la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005”, así como la “nulidad del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006”. (Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 2, 2009).

Decisión judicial confirmada por el Consejo de Estado en Sentencia de 16 de septiembre de 2011, al considerar que tanto la Ley 3ª y el Decreto 1222 de 1986 concedieron a las asambleas departamentales la autorización para ordenar la emisión de una estampilla con el objetivo de recaudar capital para la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, empero ello no significaba que se encontraban facultadas para la creación de otro tributo, “a pretexto de cambiar la estampilla como instrumento de recaudo por una guía de transporte que, no cumple con el mismo objeto” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, S17655, 2011, p. 23).

En consecuencia, tras desvirtuar la presunción de legalidad de la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005, y del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006, por los cuales se creó y reglamento el pago de la contribución “Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá”, la declaratoria de nulidad conllevó a la pérdida de vigencia y validez y del acto

administrativo, y de contera, su fuerza ejecutoria, ya que como lo dispone el artículo 91 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo- en adelante CPACA-, “todo acto administrativo es obligatorio mientras no sea suspendido o anulado por la jurisdicción encargada”. (CPACA, Art. 91, 2011)

Fulge claro entonces que, tanto la Ordenanza No. 031 de 2005 y su Decreto reglamentario plurimencionados, creadores del tributo denominado “Estampilla Pro Desarrollo”, ya no forman parte del ordenamiento jurídico y por tanto no se consideran fuente de obligaciones tributarias, debido a que perdieron “su causa y legitimidad para su cobro, al igual que las cargas o deberes secundarios de percepción, recaudo y traslado de los recurso derivados de la existencia del tributo” (Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, S1672, 2005). Por consiguiente, se itera, una vez ejecutoriada la sentencia otrora, no es viable en ningún sentido, la liquidación, cobro o recaudo alguno, al ser el impuesto inexistente.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado- ha asumido la postura defensora de que los efectos de las providencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general, contentivos de obligaciones tributarias, son “*ex tunc*”, esto significa que “las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban, antes de que se expidiera el respectivo acto” por tanto, los efectos cobran vigencia desde el momento en que se profiere el acto anulado. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, S17051, 2010).

Ante tal escenario, algunos contribuyentes que cancelaron de buena fe la Estampilla Pro Desarrollo prevista en la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005, durante el tiempo en que estuvo vigente, esto es desde el año 2005 hasta el 2011, acudieron directamente ante la Administración Departamental solicitando el reintegro del dinero cancelado indebidamente por concepto del referido tributo, generándose en todos los casos una respuesta negativa, con fundamento en que los efectos que generó la sentencia de nulidad de la referida Ordenanza y de su Decreto reglamentario, son *ex nunc*, es decir hacia el futuro, y que durante el periodo en que estuvo vigente el acto administrativo creador de dicho tributo, gozaba plenamente de la presunción de legalidad.

Entonces, una vez agotado el procedimiento administrativo a que hace referencia el numeral 2º del artículo 161 del CPACA, los contribuyentes que pagaron la referida estampilla acudieron ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, dentro del término de caducidad de los cuatro (4) meses consagrado en el literal b) del artículo 164 *ibidem*, para el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitando la declaratoria de nulidad de los actos administrativos con los que se agotó el procedimiento administrativo, y a título de restablecimiento del derecho, el reintegro de lo que se pagó indebidamente a título de la contribución denominada “Estampilla Pro Desarrollo”, con la correspondiente indexación e intereses moratorios.

Por su parte, los contribuyentes de la aludida Estampilla que no acudieron a la Administración Departamental a reclamar el pago de lo no debido, sino que decidieron demandar directamente ante la Jurisdicción Administrativa, lo hicieron a través del medio de control de Reparación Directa previsto en el artículo 140 *ibidem*, elevando como pretensiones declarar administrativa y patrimonialmente responsable al Departamento de Boyacá por los perjuicios generados con la expedición ilegal de la Ordenanza No. 031 de 2005 y el Decreto No. 000276 de 2006 que regulaban la “Estampilla Pro Desarrollo”, cuyos actos fueron declarados nulos por el Tribunal Administrativo de Boyacá y el Consejo de Estado, y como consecuencia de lo anterior, solicitaban el pago a título de indemnización, de los perjuicios materiales causados por el pago de lo no debido.

Conforme a los referidos panoramas, considero que es importante establecer como pregunta de investigación ¿Cuál medio de control es el adecuado y más beneficios para que el contribuyente de la “Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá” pida la devolución del pago de lo no debido como consecuencia de los efectos *ex tunc* de la nulidad del acto administrativo generador de tal obligación tributaria? Ello por cuanto los contribuyentes que estuvieron obligados a cancelar este tributo indebidamente, y que acudieron a la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo a través de los referidos medios de control, obtuvieron resultados del proceso diferentes, y otros quedaron impedidos para acudir a la jurisdicción a reclamar el pago de lo no debido, como pasa a explicarse.

I. Estado del Arte

Ha sido postura de la **Sección Cuarta del Consejo de Estado** que cuando exista una lesión o un daño como consecuencia de un acto administrativo de carácter general o particular proferido, el medio de control a incoar es el de nulidad y restablecimiento del derecho. Igualmente, señala las razones por las cuales dicho medio de control es el indicado para solicitar la devolución de lo indebidamente pagado por concepto de contribución “Estampilla Pro Desarrollo”, cuyas normas reguladoras fueron declaradas nulas.

En primer lugar, precisó que, si bien la norma aplicable a dicho caso es la Ley 1437 de 2011- CPACA, por haber sido interpuestas las respectivas demandas a la entrada de su vigencia, es relevante resaltar que el artículo 85 del Decreto 01 de 1984 o Código Contencioso Administrativo- CCA determinaba que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho era la procedente para reclamar la devolución del pago indebido y la reparación del daño causado con dicho pago. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, A21090, 2015).

Al respecto, señaló que aunque en el nuevo código no había sido incluida la pretensión contenciosa de carácter tributario dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ello no significa que hubiese desaparecido, en la medida que la regulación actual tributaria se origina en la necesidad primigenia de “adaptar e incluir dentro del procedimiento contencioso administrativo un juicio especial de impuestos, lo cual merecía, en su momento, hacer expresa su inclusión para efectos de no dejar por fuera la posibilidad de impugnar este tipo de actuaciones administrativas” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, A21090, 2015).

En tal medida, concluyó que, como quiera que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no ha desaparecido, esto es, se mantiene en el CPACA sin que haya cambiado sustancialmente, ello permite indicar que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho va a seguir siendo el procedente e idóneo para establecer la legalidad de los actos

administrativos expedidos por las entidades fiscalizadoras en su labor de determinar y liquidar los tributos, y lo relativo con su regulación, entiéndase: las sanciones, devoluciones u otros aspectos.

Con base en lo anterior, el máximo Tribunal Contencioso Administrativo indicó que en lo que refiere a la nulidad de normas sobre impuestos, la reparación del daño se entiende materializada con la devolución del pago de lo no debido “como forma de resarcir integralmente al contribuyente que resultó privado de unos recursos por una norma que posteriormente fue declarada ilegal” (*Ibíd*), por esta razón, para obtener la indemnización de las sumas pagadas, el contribuyente debe solicitarlas ante la administración tributaria apelando por lo dispuesto en los artículos 850 del Estatuto Tributario y 16 del Decreto 2277 de 2012, y en caso de ser negada, se deberá atacar esa decisión ante la Jurisdicción Administrativa en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento.

De esta manera, recuerda el precitado Órgano Judicial que el artículo 138 del CPACA concede la potestad de solicitar la reparación del daño antijurídico a través dicho medio de control, al considerar que este surge posterior a la promulgación de un acto administrativo y no ante la presencia de un hecho, operación, omisión u ocupación de un agente estatal, eventos últimos en los que el medio de control procedente, indiscutiblemente es el de reparación directa, razón por cual, para obtener la devolución de tributos cuyos actos de constitución han sido declarados nulos por la Jurisdicción Administrativa, es improcedente tal medio de control de reparación directa.

En este punto, es importante señalar que **la pretensión de reintegro del pago de lo no debido efectuada dentro del medio de control y nulidad y restablecimiento del derecho**, ha venido siendo resuelta por parte de la Jurisdicción Contencioso Administrativa- Juzgados Administrativos del Circuito Judicial de Tunja (en primera instancia) y Tribunal Administrativo de Boyacá (en segunda instancia) - aplicando la prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536¹ del C.C. (5 años), y bajo la precisión que su estudio sólo procede respecto de las

¹ Artículo 2536 del Código Civil Colombiano “Prescripción de la Acción Ejecutiva y Ordinaria. Modificado por el art. 8, Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10). La acción ejecutiva se convierte en ordinaria por el lapso de cinco (5) años, y convertida en ordinaria durará solamente otros cinco (5). Una vez interrumpida o renunciada una prescripción, comenzará a contarse nuevamente el respectivo término”.

situaciones jurídicas que no se encuentren consolidadas, fundamentos jurídicos y jurisprudenciales que impide que sea reintegrado en su totalidad lo pagado indebidamente por el contribuyente, por tal razón no comparto dicha postura, como lo explicaré en contexto para mayor entendimiento, que nutren mi escogencia epistemológica.

II. Problema Jurídico

Las razones para alejarme parcialmente de la postura de la Sección Cuarta, y de la Sentencias de Unificación del 13 y 21 de marzo de 2018 del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, y defender parcialmente la postura adoptada por la Sección Tercera de la misma Corporación antes de expedidas las referidas Sentencias de Unificación son las siguientes:

La Sección Segunda del Consejo de Estado, dentro del estudio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, ha establecido que únicamente son objeto de decisión anulatoria las situaciones NO definidas, independientemente del estado de indefinición en el que se encuentren, “bien sea porque estuvieran en discusión o eran susceptibles de discusión en sede administrativa, o porque estuvieran demandadas o fueran susceptibles de debatirse ante la jurisdicción administrativa entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria”.(Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, S17051, 2010) Por lo que consideró que habían de ser excluidas todas las situaciones consolidadas con el fin de garantizar la seguridad jurídica y la cosa juzgada.

Ahora, en cuanto al plazo con que cuenta el contribuyente para solicitar la devolución del pago de lo no debido, el Máximo Órgano de Cierre de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, S16756, 2010) indicó que los contribuyentes podían ejercer su derecho a solicitar la devolución de los **saldos a favor** que hayan sido liquidados en sus declaraciones, y que el Departamento de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN- debía devolver **los pagos en exceso o de lo no debido**, “siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor” (Decreto 624, art. 850, inc. 2, 1989), además, que dicha **solicitud de devolución de saldos a favor** debía interponerse dentro

de un plazo de dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar, conforme lo dispone el artículo 854 *ejusdem*.

Sin embargo, el Consejo de Estado ha señalado en reiterados pronunciamientos que dicho término “solamente se aplica a las solicitudes de compensación o devolución de saldos a favor, NO de pagos en exceso o de lo no debido” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, ST14508, 2007; S16577, 2009; 17051, 2009²; S16576, 2010, S18301, 2012) En estos últimos eventos, se requiere la aplicación de la norma general de prescripción de la acción ejecutiva (5 años Art. 2536 C.C.), por estar ante un título que acredita un pago al fisco que no debía, tal como lo estableció el artículo 11³ del Decreto 1000 de 1997 (*Ibid.*)

En estos términos, y como quiera que la sentencia del Consejo de Estado proferida el 16 de septiembre de 2011 Sala de lo Contencioso Administrativo, S17655, 2011, p. 23). que declaró la nulidad de las normas que regulaban la “Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá”, quedó ejecutoriada el **21 de septiembre de 2011**, ello significa que los contribuyentes que pagaron dicha contribución de buena fe, sólo a partir de ésta última fecha acudieron ante la administración Departamental a reclamar la devolución del pago de lo no debido, habiendo operado para ésta calenda la prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 del C.C., respecto del año 2005 y hasta el 21 de septiembre de 2006, circunstancia que de entrada impide obtener la devolución de lo pagado indebidamente por tal concepto, en su totalidad.

Aunado a lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado defiende la postura de desestimación de pretensiones de acciones judiciales encaminadas a anular los actos administrativos individuales que han fallado en contra de la devolución de lo pagado

² En la referida providencia el Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo manifestó: “En el caso que ocupa la atención de la Sala, la sociedad demandante contaba con diez años para solicitar la devolución del pago de lo no debido, que era el plazo equivalente al de la prescripción de la acción ejecutiva que establecía el artículo 2536 del Código Civil, adoptado mediante del Decreto 1000, para las devoluciones en materia tributaria. (Artículo 561 del Decreto 2685 de 1999 y artículo 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997).”

³Esta disposición normativa establece que el “término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”.

indebidamente por contribuyentes, cuando lo pretendido ya ha sido decidido jurisdiccionalmente-
por entenderse consolidada la situación jurídica individual.

Sin embargo, contrario a ello, y de forma inexplicable, si ha accedido a las pretensiones de demandas presentadas en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con similar *causa petendi*, en eventos en los cuales se encontraban aún a la espera de decisión actuaciones administrativas o jurisdiccionales en las cuales se pretendía la devolución de lo que se consideró indebidamente pagado, “con lo cual la correspondiente situación individual se estimaba en curso o no consolidada” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S8705, 1998).

B) Ahora, en lo que respecta a la procedencia del medio de control de reparación directa para obtener a título de indemnización la devolución del pago de lo no debido, como resultado de la nulidad de un acto administrativo general que creó una obligación tributaria, la **Sección Tercera del Consejo de Estado**- hasta antes de proferir dos sentencias de unificación del 13 y 21 de marzo de 2018 (S-20030020801, 19352; 2018)-, había señalado que “la responsabilidad extracontractual no sólo p[odía] provenir de hechos, omisiones, operaciones administrativas, ocupación permanente o temporal por trabajos públicos, sino también de la declaración administrativa o judicial de la ilegalidad de los actos, **revocatoria o nulidad**”, en la medida que esas declaratorias “reconoc[ían] la anomalía administrativa” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, A19517, 2000) (Subrayado fuera del texto).

Al efecto, señaló que en tales casos, la causa del daño es el acto administrativo ilegal que sale de la vida jurídica por declaratoria del juez administrativo, el cual, no es susceptible de demandarse nuevamente. De allí que, la acción de reparación directa es la adecuada para obtener la indemnización de perjuicios causados por un acto administrativo ilegal, siempre y cuando, tal ilegalidad sea declarada judicialmente, lo que convierte al acto ilegal en la materialización de una “falla en el ejercicio de la función pública” (*Ibid.*). En tal virtud, precisó que al derivar la antijuridicidad del daño del pronunciamiento judicial que declaró nulo el acto administrativo general, “tal declaración es el punto de partida para el cómputo del término de caducidad de la acción de reparación directa”. (*Ibid.*)

Asimismo, esta Sección precisó que el daño sufrido es antijurídico, cuya afectación da lugar a instaurar la acción de responsabilidad extracontractual en contra del Estado, indistintamente “**de que se hubieren iniciado e incluso decidido procesos judiciales negando devolver al contribuyente lo que éste indebidamente pagó**” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S24.655, 2012) al tratarse de dos escenarios diferentes. El primer escenario, “el que se produjo tanto la decisión administrativa enjuiciada como el pronunciamiento que avaló su juridicidad”, y otro escenario diferente, cuando se cuestiona la ilegalidad acudiendo a la responsabilidad extracontractual del Estado originada por la presencia de daños antijurídicos. (*Ibíd.*)

Por lo anterior, determinó que era deber del Estado asumir la responsabilidad patrimonial por los daños antijurídicos que se causaran por la ejecución de preceptos reglamentarios que consagraran tributos y que fueran, posteriormente anulados por la Jurisdicción Contenciosa Administrativa. Sustenta su tesis argumentando que, las personas que de buena fe cancelaron tales obligaciones no se encontraban en el deber jurídico de soportar la carga de los perjuicios, menos aún, si el proceder administrativo provenía de una innegable “**falla en el servicio**” que se presenta cuando se extralimita la potestad administrativa que autoriza “la expedición de normas de alcance general, impersonal y abstracto, las cuales deben siempre ceñirse a la Constitución y a la ley, pues la contravención de éstas últimas constituye título jurídico de imputación suficiente para atribuir responsabilidad al Estado”. (*Ibíd.*)

Bajo tales razonamientos, la Sección Tercera del Consejo de Estado (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S24.655, 2012) había concluido que de encontrarse probados los pagos efectuados por los contribuyentes por concepto de un impuesto (daño), así como la expedición del acto administrativo de carácter general creador de dicha obligación tributaria declarado nulo judicialmente (falla en el servicio), y el nexo causal entre aquel y este, “concurren los presupuestos para declarar la responsabilidad patrimonial de la entidad demandada, con fundamento en el título jurídico de imputación consistente en la **falla en el servicio**” (*Ibíd.*) evento en el que se ha ordenado a título de indemnización de perjuicios, el reintegro de lo pagado por el contribuyente de buena fe, con la debida actualización y el reconocimiento de los intereses remuneratorios de rigor.

C. La precitada postura adoptada por la Sección Tercera del Consejo de Estado fue modificada por las sentencias de unificación proferidas los días 13 y 21 de marzo de 2018 por la Sala Plena del Consejo de Estado, en las que, en resumen, se llegó a las siguientes conclusiones:

Primero, para el caso de los tributos declarados ilegales, la antijuridicidad del daño se encuentra directamente ligada a los efectos de la sentencia que anula el acto general que crea el tributo, por lo tanto se pueden presentar dos situaciones, de un lado, si los efectos de la nulidad no afectan situaciones consolidadas, debe entenderse que frente a las mismas el daño es jurídico y debe ser soportado por el afectado, por encontrar justificación en los principios de seguridad jurídica y estabilidad de las finanzas del Estado. En cambio, respecto de las situaciones no consolidadas sí puede predicarse la antijuridicidad del daño, siempre y cuando se acredite también que la lesión se tornó definitiva y, por ende, se concretó o consolidó.

Segundo, la existencia de un mecanismo administrativo para la devolución del pago de lo no debido, que es adecuado para pedir el reintegro de sumas desembolsadas en virtud de tributos que se presumían legales pero luego son expulsados del ordenamiento por la jurisdicción administrativa, afecta la concreción del daño y, en consecuencia su certeza, en diferentes casos así:

En este punto, (2.1.) si la situación no se ha consolidado y el contribuyente acude a la reparación directa sin antes haber pedido la devolución por pago de lo no debido teniendo la oportunidad de hacerlo, el daño alegado carece de certeza en razón a que la disminución definitiva de su patrimonio hasta ese momento sería solo eventual.

De otro lado, (2.2.) si la situación inicialmente no se había consolidado pero el contribuyente acude a la reparación directa después de dejar vencer la oportunidad para acudir al mecanismo administrativo en mención, debe considerarse que el detrimento de su patrimonio estuvo determinado por su propia inactividad, que se traduce en el eximente de responsabilidad atinente al hecho exclusivo de la víctima.

Tercero, lo anterior no implica que se configure una indebida escogencia del medio de

control cuando se acude a la reparación directa sin antes reclamar la devolución del pago de lo no debido, sino que a pesar de ser formalmente viable, la presentación de la pretensión por esa vía procesal estaría llamada a fracasar por las falencias que releva de cara a la concreción del daño.

De igual forma, en providencia anterior la Subsección C de la Sección Tercera del Consejo profirió sentencia el 31 de octubre de 2016⁴ en la cual declaró de oficio la ineptitud sustantiva de la demanda y se inhibió para conocer sobre las pretensiones por considerar que el procedimiento adecuado para obtener la indemnización del daño invocado por la sociedad demandante era la de agotar el procedimiento administrativo previsto en el Estatuto Tributario para solicitar la devolución de los tributos cuyo pago se considerara indebido y, eventualmente, la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto administrativo que denegara su solicitud, demanda que aclaró, debía ser dirigida contra la DIAN por ser esta la entidad encargada de la recaudación del tributo.

Precedente que es recogido por la Sentencia del 13 de marzo de 2018. Se transcribirá lo que señaló, al ser de inestimable valor jurídico para sustentar lo que se viene sosteniendo, en esa oportunidad se consideró lo siguiente:

(...) (i) [S]i bien el deber de tributar se consagra en la ley, sólo se materializa en la recaudación por parte de la administración pública; ii) como toda norma legal, las relativas a tributos se presumen constitucionales y dicha presunción sólo puede ser desvirtuada por la acción pública de inconstitucionalidad o por la excepción de inconstitucionalidad, cuyos efectos están plenamente regulados por el ordenamiento y, en el caso de la declaratoria de inexequibilidad, no pueden equipararse a los de la nulidad de actos administrativos por ser normas de naturaleza diferente; iii) en materia de reclamaciones por pago de impuestos la administración detenta el denominado “privilegio de lo previo” que debe ser entendido como un mecanismo a favor del ciudadano en tanto le permite evitar la controversia judicial; y iv) *“cuando una ley, y esto es la regla general, requiere para su materialización efectiva la aplicación por la Rama Ejecutiva, es ésta y no el legislador, quien debe asumir*

⁴ Para ese momento la Sala se encontraba integrada únicamente por el ponente y el consejero Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

los daños antijurídicos que llegare a generar. Ello, en modo alguno, supone negar la responsabilidad por el hecho de la ley, pero esta debe ser -por principio- excepcional, pues siempre la legislación para su efectiva aplicación requerirá de la intervención de la administración”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, SU-20801, 2018; citando a Sección Tercera, Subsección C, S-28741, 2016)

Así, conforme a tales posiciones jurisprudenciales, la suerte de los contribuyentes que pagaron de buena fe la contribución denominada Estampilla Pro Desarrollo del Departamento de Boyacá, cuya norma reguladora fue declarada nula por el Tribunal Administrativo de Boyacá y por el Consejo de Estado, al momento de solicitar el reintegro de lo pagado indebidamente a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho o de reparación directa, han obtenido resultados del proceso totalmente diferentes, debido a que en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho No. 2011- 0744, se accedió a la devolución de lo pagado indebidamente pero sólo respecto de los periodos que no se encontraban prescritos, esto es del 2007 al 2011, en aplicación de la figura de la situación jurídica consolidada.

Por su parte, en la acción de Reparación directa No. 2013 00089 – 00 se consideró que la declaratoria de nulidad del acto administrativo creador de la referida estampilla evidencia una falla del servicio por el hecho del legislador, el cual causó un daño antijurídico al contribuyente COOTRAORCOL S.A. que debe ser resarcido, por lo que condenó al Departamento de Boyacá a restituir la totalidad del dinero indebidamente pagado, con la respectiva indexación y el pago de los intereses moratorios correspondientes, sin analizar si existía o no una situación jurídica consolidada.

Finalmente, el Tribunal Administrativo de Boyacá, con base en la nueva postura adoptada por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo en sentencias de unificación proferidas en el mes de marzo de 2018, resolvió en segunda instancia el proceso de reparación directa No. 2013- 0255- 01, negando las pretensiones de la demanda dirigidas a condenar al Departamento de Boyacá al pago a título de indemnización de lo indebidamente pagado por concepto de la Estampilla Por Desarrollo.

Fundamentó su postura argumentando que, frente a los pagos que constituyen situaciones jurídicas no consolidadas, el contribuyente GRAN TRANSPORTADORA BN LTDA no probó que hubiera acudido a la Administración haciendo uso del mecanismo establecido en los artículos 11 y 21 del Decreto No. 1000 de 1997 (actualmente, artículos 11 y 16 del Decreto No. 2277 de 2012), sino que interpuso directamente la demanda de reparación directa, circunstancia que consideró tiene dos implicaciones:

[P]or un lado, el contribuyente permitió que se consolidaran la situaciones jurídicas generadas con los pagos efectuados entre el 22 de noviembre de 2006 y el 18 de diciembre de 2008, lo que implica que está en la obligación de soportar esa disminución patrimonial al haber sido favorecida por su inactividad, y por otro lado, frente a los valores pagados con posterioridad a esa última fecha no puede considerarse que el daño sea cierto, en tanto que al momento de la presentación del libelo todavía le era posible a la sociedad demandante solicitar directamente su devolución ante el DEPARTAMENTO DE BOYACÁ.

Ante este problema jurídico que se esboza en detalle, considero que la postura que más beneficia al contribuyente, -ciudadano que cumplidor de su contrato social, paga tributo posteriormente declarado nulo por la jurisdicción natural para ello-, es la de la Sección Tercera antes de que se promulgaran las Sentencias de Unificación de marzo de 2018, postura decantada por tales providencias, sin embargo, ello no obsta a que por medio de la presente tesina se cuestionen tales decisiones y se proponga la necesidad de una nueva sentencia de unificación que aclare los vacíos jurídicos que trajeron las providencias de marzo, para ello se plantea la siguiente hipótesis

III. Hipótesis:

Como se evidencia, las diferentes posturas adoptadas por las secciones tercera y cuarta y la Sala Plena del Consejo de Estado, frente la solicitud de reintegro de lo pagado indebidamente por concepto de un tributo cuya norma reguladora es declarada nula con efectos *ex tunc* por la jurisdicción contencioso administrativa, ha generado una evidente inseguridad jurídica y ha dado lugar al desconocimiento de los principios de igualdad, buena fe, trato justo, confianza legítima,

seguridad jurídica, certeza y desequilibrio de las cargas públicas, respecto de los contribuyentes que pagaron la contribución denominada “Estampilla Pro Desarrollo”.

Por tal razón, la hipótesis con la que se parte, se centra en afirmar que al existir una regulación específica en el Estatuto Tributario para solicitar la devolución del pago de lo no debido ante la entidad recaudadora de un tributo ilegal, es imperioso agotar dicho trámite, y en caso de obtener una respuesta negativa, ante la existencia de un acto administrativo particular, lo procedente necesariamente es acudir a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a solicitar la nulidad de dicho acto administrativo, y como consecuencia de tal declaratoria, que se repare el daño, entendiéndose por éste concepto, indemnizar con dinero el daño y/o el perjuicio material sufrido por el contribuyente que pago una contribución ilegal, sin que sea procedente aplicar las figuras de la situación jurídica consolidada, ni la prescripción de la acción ejecutiva, sino tan sólo la constatación de un daño antijurídico derivado del acto administrativo declarado nulo y su correspondiente reparación.

En este punto es importante precisar que el Consejo de Estado ha explicado que **la legalidad de un acto administrativo no puede debatirse a través de la acción de reparación directa**, toda vez que, si bien coincide en la naturaleza reparatoria con la de nulidad y restablecimiento del derecho, difiere en la causa del daño. En efecto, la Corporación recalcó que la reparación directa solo es procedente en los casos en los cuales el perjuicio haya sido causado por un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de un inmueble (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S-30827, 2015).

Consecuente con lo anterior, la nulidad y restablecimiento del derecho, procede siempre que el origen del daño provenga de un acto administrativo viciado de algún tipo de ilegalidad, salvo que, como lo ha precisado la Máxima Corporación, **el daño alegado se origine en la eficacia misma del acto administrativo, caso en el cual, al no pretenderse la declaratoria de ilegalidad resultaría procedente la acción de reparación directa** (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S-15906).

A su turno, el Órgano de cierre de la Jurisdicción Contenciosa estableció otro escenario en virtud del cual cuando la fuente del daño esté asociada a un acto administrativo, pero ya no exista medio para reclamar los eventuales perjuicios causados por el acto de la administración. Y no se trata de los casos en que se dejan de ejercer los recursos ante la administración o se deja vencer la oportunidad para demandar por vía de nulidad y restablecimiento del derecho ni cuando se ejerce la revocatoria directa para simplemente revivir la oportunidad para demandar; este refiere a **los casos en que la propia administración reconoce la ilegalidad del acto y decide revocarlo, situación que habilita al interesado a acudir a la acción de reparación directa para reclamar los perjuicios que se hubieren causado por la ejecución del acto particular que la administración revoca por ilegal** (Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. 11001031500020140305500(AC)).

En conclusión, el Consejo de Estado ha dejado establecido que solo en estas circunstancias excepcionales puede demandarse por vía de reparación directa los daños que derivan de un acto administrativo: **i)** cuando el daño alegado se origine en la **eficacia** misma del acto administrativo, al no pretenderse la declaratoria de ilegalidad de dicho acto (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera S30827, 2015), y **ii)** cuando la propia administración reconoce la ilegalidad del acto y decide revocarlo, y por tanto desaparece del tráfico jurídico (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera S27842, 2005), eventualidades éstas en la que, en términos generales no encajaría el acto administrativo expedido por la entidad recaudadora de un tributo ilegal, a través del cual se niega la devolución del pago de lo no debido por concepto de un tributo ilegal, y que es notificado debidamente y por tanto es eficaz.

IV. Objetivos:

Para demostrar la respectiva hipótesis se planteará un objetivo general que pretende determinar si el acto administrativo por el cual se le niega al contribuyente la devolución del pago de lo no debido, permite acudir al medio de control de reparación directa a fin de obtener a título de indemnización el reintegro total de lo pagado indebidamente por concepto de un tributo ilegal.

Este objetivo se soporta de tres específicos, el primero, se concentra en establecer la existencia del desconocimiento de los principios de igualdad, buena fe, confianza legítima y

equilibrio de las cargas públicas, en relación con los contribuyentes que pagaron el tributo “Estampilla Pro Desarrollo”, cuya norma reguladora se declaró nula con efectos *ex tunc* por parte de la jurisdicción administrativa.

El segundo busca indagar si al aplicar la teoría de la situación jurídica consolidada para efectos de establecer la procedencia del reintegro de los dineros pagados indebidamente con ocasión de un tributo ilegal, conlleva a que el Estado se enriquezca con base en una norma ilegal y en detrimento patrimonial del contribuyente que pagó dicho tributo de buena fe.

Finalmente, en tercer lugar, se aspira a precisar si en los eventos en los que se evidencie la constatación de un daño antijurídico como resultado del pago indebido de una obligación tributaria cuya norma reguladora fue declarada nula (Estampilla Pro Desarrollo), el Juez contencioso administrativo puede ordenar a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la reparación integral del daño.

V. Justificación:

A modo corolario de esta sección introductoria, el tema planteado es importante en la medida en que se hace necesario llevar a cabo un análisis crítico de las diferentes posturas jurídicas que se han venido aplicando por la jurisdicción contenciosa administrativa, a través de los medios de control de nulidad y restablecimiento del derecho y de reparación directa, en los que se pretende el reintegro de los pagado indebidamente por concepto de un tributo cuya norma reguladora es declarada nula, lo que conlleva a una falta de certeza, confianza legítima, seguridad jurídica al margen de un Estado Democrático Social de Derecho.

CAPITULO I.

1. DE LA COMPETENCIA DE LA ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES PARA CREAR TRIBUTOS

En el presente capítulo se ahondará en lo más granado de la doctrina tributaria con la finalidad de traer a estudio las definiciones, características y composición del tributo como género y su composición tripartita entre impuesto, tasa y contribución especial, como las especies derivadas de dicho género. División necesaria para contextualizar al lector sobre la importancia de diferenciar estas cargas tributarias para entender el presente proyecto investigativo, se profundizará en la doctrina nacional como en la española, italiana y alemana para sustraer las características comunes de las referidas nociones.

Posteriormente se analizarán los principios constitucionales del sistema tributario, entre estos, el de reserva de la Ley, el de seguridad jurídica, el de justicia tributaria, el de equidad, el de progresividad, el de eficiencia, y de generalidad.

1.1. DEFINICIÓN DE TRIBUTO Y SU COMPOSICIÓN

El *tributo* según el autor colombiano de referencia en derecho tributario Plazas-Vega “constituye esencialmente una obligación *ex lege* con régimen especial, cuyo nacimiento no depende de la voluntad del titular del poder tributario, sino de la realización del hecho generador precedentemente establecido por la Ley, en términos generales y abstractos” (2005, p. 61). Su alcance no es sancionatorio, contrario a ello, encuentra su fuente “en el deber de colaboración que compromete a todos los asociados” (Giannini, 1957, p. 28)

Los tributos, a diferencia de los precios, no son expresiones de la voluntad de quien lo sufraga, sin embargo, guarda similitud con las tasas o las contribuciones- que vienen a ser especies del género tributo-, en la medida que pueden significar una contraprestación o beneficio a favor del ciudadano contribuyente, pero en ningún sentido, a título de precio (Pugliesse, 1946; Blumenstein, 1954; Berliri, 1964; Sainz de Burjanda; 1975).

Así mismo, si bien “son prestaciones normalmente dinerarias, pueden ser en dinero o en especie” (Vanoni, 1962; Jarach, 1969; Plazas-Vega, 2001, p. 762). Pero en todo caso, deben ser susceptibles de cuantificarse en dinero, como lo imponen la elaboración del presupuesto del Estado y las cuentas nacionales. La expresión “tributo”, se entiende como prestación pecunariamente valuable, es un género que comprende tres especies: impuestos, tasas y contribuciones (Plazas Vega, 2000, p. 99).

Dentro de esta división tripartita, el *impuesto* es una prestación tributaria, y si se alude a una prestación y no a una obligación es porque la subsistencia misma del Estado y el cumplimiento de sus fines depende de la efectiva recaudación de lo que los asociados han de aportar para hacer posible la realización de gastos e inversiones públicas y, en general, de los objetivos del ente público los cuales pueden ser fiscales o extrafiscales.

La obligación tributaria de pagar algo al Estado a título de impuesto se justifica por la existencia de la colectividad organizada y se establece en interés del propio contribuyente. En Colombia, el numeral 9 del artículo 95 de la Carta Política establece como uno de los deberes de la persona y del ciudadano: “contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad” (Const., art 95, núm. 9, 1991).

En suma, la referencia a la prestación tributaria en la definición procura destacar el objeto o contenido de la obligación tributaria, para insistir en que el impuesto es el resultado de esa obligación. Empero, en su parte final sí se alude a la obligación, para advertir que no puede haber impuesto si no ha mediado la ocurrencia de un hecho generador de la obligación originaria de la prestación tributaria.

Ahora, en lo que respecta a las *tasas*, se dirá que largo ha sido el camino para que se le haya dado reconocimiento como tributo independiente, con características propias que la diferencian de los impuestos y las contribuciones especiales. En sus etapas primigenias, se entendían como “tributos vinculados” (Plazas-Vega, 2000, p. 102), y se consideraban insignificantes, se “identificaban como una subespecie de impuestos indirectos” (Gianinni, 1957), lo anterior debido a la incertidumbre que gobernaba el ámbito de las tasas como lo refiere Pedroza (1991).

Entre lo más granado de la doctrina tributaria, Berliri (1964), Pugliatti (1961), Mayer (1950) y Antonini (1996), comparten la idea de que las tasas no son *per se* tributos sino, mejor, se consideran cargas, obstáculos o condiciones que la Administración impone a los ciudadanos para ejercer determinadas actividades.

Dicha postura ha sido cuestionada por Villegas, en su sentir, es de su naturaleza la contraprestación del pago del contribuyente y “porque el tributo lo es esencialmente en función del recaudo y no de una destinación” (1984, p. 96). Con ese criterio, define a la tasa como: “un tributo cuyo hecho generador está integrado con una actividad del Estado divisible e inherente a su soberanía, hallándose esa actividad directamente relacionada con el contribuyente” (*Ibid.*).

Ahora bien, un amplio sector de la doctrina tradicional coincide con una serie de características comunes que se le endilgan a las tasas, y se las consideran como una especie del género-tributo, que es diferente de los impuestos y de las contribuciones.

En primera medida, coinciden en que las tasas “como tributo, envuelven una obligación *ex lege* cuyos presupuestos deben estar definidos por la ley” (Plazas-Vega, 2001, p. 117), como segunda característica afirman que “su pago tiene los alcances de contrapartida por la prestación de un servicio de naturaleza divisible” (*Ibid.*), su diferencia con el impuesto radica en que la tasa permite fraccionar el servicio para que se pueda identificar plenamente a su destinatario.

Asimismo, el pago es en dinero, no en especie; como refiere Valdés Costa (1970) ésta retribuye los “servicios inherentes a las funciones del Estado los cuales, no pueden ser concebidos como prestados por los particulares” (p. 80), en este sentido, la destinación de la tasa “es la financiación del servicio o actividad que la origina” (*Ibid.*); y para ciertos autores tradicionales (Beriliri, 1964), su naturaleza es voluntaria porque no hay obligación de requerir el servicio, sin embargo para otros, como García Belsunce la tasa no es voluntaria, sino obligatoria, es decir, de demanda coactiva, “porque el requerimiento del servicio es obligatorio como condición para ejercer ciertos actos o derechos” (1982, p. 214) posición última que se comparte.

Finalmente, la *contribución*, nuevamente para Plazas-Vega, es una prestación tributaria establecida por disposición legal, cuyo sujeto activo “a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa” (Rodríguez-Lobato, 2001) es la Administración, la cual es titular directa o indirecta, como consecuencia de una relación “actual o potencial de una obra o actividad de interés colectivo que no depende de la solicitud del contribuyente pero le reporta beneficio, liquidada en función de ese beneficio y destinada a financiar la obra o actividad de que trata” (Plazas-Vega, 2005, p. 225).

Para Cerros Echeverría & Palacios Saravia (2014), las contribuciones “especiales” o como se denomina en El Salvador “de mejora” (p. 145) y en Colombia “de valoración” (Plazas-Vega, 2000, p. 120) se consideran como “tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras publicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos” (Cerros Echeverría & Palacios Saravia, 2014, p. 145), o de interés colectivo

Para García Vizcaíno (1996), Cortés Domínguez (1985), Vizcaíno Calderón (1981) y Burato (1967) se entiende como toda prestación obligatoria, bien sea en dinero o en especie, que la Administración ejerciendo su potestad estatal de imperio, exige por disposición legal según el principio liberal *nullum tributum sine lege* (Plazas-Vega, 2000), como contraprestación de “beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales” (García Vizcaíno, 1996, p. 114)

A juicio de García Vizcaíno (1996) es inherente que la contribución se efectúe en dinero, sin embargo, autores como Burato (1967) consideran que “en este tipo de tributos es su carácter coercitivo, [es decir,] que se realicen en dinero, lo que tiene importancia puesto que el primer impacto que se verifica en la economía a causa de ellos es en la corriente monetaria” (p. 100).

Autores colombianos como Plazas-Vega (2000, 2001, 2005) entiende igualmente a la contribución como una prestación tributaria, “fruto del poder de imperio que ejerce el Estado” (2005, p. 225), la cual se determinar sin que sea necesario considerar la voluntad del ciudadano contribuyente, quien nada puede hacer en su calidad de sujeto pasivo, pese a que “en los sistemas

tributarios los ordenamientos tengan prevista la participación de los afectados en el proceso de definición de algunos de los elementos esenciales y, en especial, de los criterios para determinar el grado de beneficio que reportan” (*Ibíd.*).

Esta peculiaridad del abandono de la voluntad del sujeto pasivo como característica esencial de la contribución es la que la relaciona directamente con el impuesto, y la yuxtapone a la tasa, “aunque, por distribuirse entre los contribuyentes en función del beneficio que reportan de la acción estatal, tenga la estructura propia de un tributo vinculado” (*Ibíd.*).

De esta manera, no se debe confundir el beneficio actual o eventual que pueda llegar a tener un particular objeto de una contraprestación, con el carácter bilateral que si es propio de la tasa, todo lo contrario, en las contraprestaciones la gestión estatal que origina, es -como lo recoge Gianinni - “de tipo general e indivisible, y no individualizable en la persona del contribuyente” (1957, p. 135)

En el Estado Colombiano, constitucional y social de derecho, el artículo 338 de la Carta Política de 1991, establece que, en tiempo de paz, únicamente el Congreso, las Asambleas y los Concejos “pueden establecer contribuciones fiscales y parafiscales” (Const., art. 338, 1991), sin embargo, precisa que similar a lo que ocurre con las tasas, las autoridades administrativas deben regular la tarifa del tributo, aunque “no en forma arbitraria sino con sujeción a un sistema y un método de cuantificación y una forma de distribución que deben ser regulados de manera directa y precisa por la Ley”. (Plazas-Vega, 2000, p. 130)

1.2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO.

Se estudiarán los principios constitucionales tributarios como quiera que son normas jurídicas con carácter obligatorio, que sirven de base fundamental, interpretación e integración del sistema jurídico, se yuxtapone a las reglas, pues se caracterizan por tener una textura abierta (Corte Constitucional de Colombia, SC651, 2003), obrando así, como mandatos de optimización. (Alexy, 1993, p 86; García Mynes, 2002, p. 85; García de Enterría & Fernández, 2006, p. 74, y ss; Fernández, 1988; García de Enterría, 1984, 1992; Dworkin, 1985)

El profesor Piza Rodríguez, en su libro “Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio” hizo referencia a una serie de principios constitucionales del derecho tributario, cuya clasificación se aprecia la más adecuada para la exposición del temario, razón por la cual se acogerá y se ahondará aun más al respecto.

1.2.1. Principio de reserva de la Ley.

A las luces de Martín Queralt, Serrano y Poveda Blanco (2008), como lo recoge Simón Otero (2011), el principio formal por excelencia es el de reserva de la Ley, o también denominado como el “principio de legalidad tributaria”, por Pérez Royo (2005) quien afirma que pueden ser usados como sinónimos por la doctrina, postura última que comparte Rodríguez Bereijo cuando lo nombra “principio de legalidad tributaria o de reserva legal” (1992, p. 26), o Zavala Ortiz cuando se refiere al “principio de legalidad denominado reserva legal” (1998, p. 16)

Este principio puede definirse como el mandato constitucional que habilita la creación y regulación de los tributos debe ejecutarse por disposición legal, y ha sido consagrado en la mayoría de constituciones del mundo, al destacar que los impuestos sólo pueden ser definidos por la rama legislativa, la cual es la competente para ello, como así lo dispone el artículo 338 superior, esto indica que, solamente puede ser vinculante a un particular si está “expresamente establecida en una ley” (Arriola Vizcaino, 2001, p. 267; Florez Zavala, 2001, p. 129)

El precitado artículo 338, establece que, para la creación de las contribuciones (tributos) fiscales y parafiscales, le corresponde al Congreso de la República en tiempo de paz la configuración de los mismos y prescribiendo que dicha ley debe definir sus elementos esenciales, “esto es: sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, base gravable y tarifa” (Const., art. 338, 1991). Igualmente, dicha norma reconoce la posibilidad de que las corporaciones administrativas de los departamentos (Asambleas) y de los municipios o distritos (Concejos), establezcan, ya sea mediante ordenanzas o acuerdos, “los tributos locales, siempre y cuando se sujeten a los parámetros de la Ley, que no son otra cosa que los elementos esenciales” (*Ibid.*), esto en consonancia con la autonomía de los entes locales.

En este punto es importante resaltar que la Corte Constitucional ha sido uniforme en plantear que el poder tributario originario lo tiene el Congreso de la República, y es a él a que le corresponde crear los tributos. En este sentido pueden consultarse las sentencias C-004 de 1993, C- 084 y C-246 de 1995, C-412 y C-486 de 1996, C-353 de 1997, C-678 de 1998, C-427 de 2000, C-711 de 2001, C-227 de 2002 y C-121 de 2006, con lo que se deja establecido que los entes territoriales en nuestro país no tienen capacidad para establecer sus propios gravámenes, ya que dependen siempre de una ley de la República para poder ejercer sus potestades en materia tributaria.

1.2.2. Principio de seguridad jurídica.

Este principio se concreta, como lo señala la jurisprudencia española (STC 27 DE 1981 f.j. IO), en una triple dimensión: “i) Como conocimiento y certeza del derecho positivo”; ii) **“como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general**, en cuanto garantes de la paz social” (Negrilla fuera del texto); y iii) “como previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas y de las propias acciones o de las conductas de terceros”. (Leguina Villa, 1987, p. 34)

Es así que, de los principios de seguridad jurídica y buena fe deriva su fundamento la Confianza Legítima como una de sus dimensiones. Este principio constitucional supone, según la definición propuesta por la Corte Constitucional, que ha recogido la propia Corporación, incluso el Consejo de Estado, dispone que la Administración, abusando de su poder de imperio, no puede súbitamente alterar unas reglas preestablecidas que regulaban sus relaciones con los particulares (Corte Constitucional, C-131, 2004; T 208, 2008; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, S1475-06, 2008).

1.2.3. Principio de Justicia Tributaria.

Este principio consiste, según la Corte Constitucional en que La carga tributaria debe consultar la capacidad económica de los sujetos gravados, de manera que si esta excede la capacidad económica de la persona, esto es, si supera de manera manifiesta sus recursos actuales o potenciales con cargo a los cuales pueda efectivamente contribuir al sostenimiento de los gastos

públicos, la norma tributaria estaría consolidando un sistema tributario injusto. (Corte Constitucional, C-600, 2015)

Sin embargo, el contenido de éste principio es definido a partir de otros principios que orientan el sistema tributario, reconocido en el artículo 363 de la Constitución, estos son, el de equidad, progresividad y eficiencia. Esto puede deducirse del estudio de algunos fallos de las Corte Constitucional, en los que, al referirse al principio de justicia, lo equiparan con principios como el de equidad y otros con igualdad o progresividad como puede leerse en la sentencia C-505 de 1999, donde se consideró que, los principios de justicia y equidad (Const., art. 95, núm. 9; 363, 1991) “también imponen la obligación para el Estado de gravar, formal y materialmente por igual, a quienes realmente gozan de la misma capacidad económica, pues aquella es un presupuesto o premisa inicial de la tributación”.(Corte Constitucional, C-505, 1999)

1.2.4. Principio de Equidad.

La Constitución Colombiana, empleando el lenguaje propio de la Hacienda Pública, ha consagrado la igualdad tributaria bajo la denominación de equidad, más propia de las ciencias económicas. Es así como tratando de precisar el alcance del principio de igualdad en materia tributaria, esto es, de la equidad a que refiere el artículo 363 de la Constitución Política, la Corte Constitucional en su sentencia C-183 de 1998 ha dicho que la igualdad tributaria está íntimamente ligada a los conceptos de capacidad económica y progresividad. En cuanto al primero, al señalar que frente a dos situaciones idénticas es menester otorgar el mismo tratamiento tributario. Sin embargo, dejó dicho que con la finalidad de lograr una igualdad real y efectiva, el sistema tributario está en la posibilidad de tratar de manera desigual situaciones que aparentemente merecían el mismo tratamiento, exigencia que concreta en el principio de progresividad.

Igualmente, la Corte en Sentencia C-364 de 1993 afirmó que “la tributación necesariamente afecta la propiedad y la riqueza, y constituye un instrumento de redistribución del ingreso, sin embargo, su cometido no es destruir las fuentes de riqueza y del trabajo de la sociedad”. De ahí que considera necesaria la existencia de un límite cuantitativo al poder impositivo del Estado.

1.2.5. Principio de progresividad.

Los sistemas fiscales por antonomasia se basaban en la proporcionalidad (Simón Otero, 2011), sin embargo, a finales del siglo XIX e inicios del siglo XX se observaron por primera vez las escalas progresivas, en principio de recibimiento poco armonioso, sin embargo logró la aceptación en la actualidad como lo expone Roa (1927).

A este principio se le atribuye un origen italiano, y es definido por Menéndez Moreno como “aquella característica de un sistema tributario según el cual a medida que aumenta la riqueza de los sujetos pasivos aumenta la contribución en proporción superior al incremento de la riqueza”. (2000, p. 74)

La jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reiterado en su postura sobre las nociones de capacidad contributiva y de sistema tributario progresivo, “atándolos con los de justicia tributaria, por lo que ha dejado sentado en concepto de que nadie estará obligado a contribuir con más de lo que efectivamente sea justo, legítimo y proporcionado”. (Corte Constitucional, C-369. 2011)

1.2.6. Principio de Eficiencia.

La doctrina considera que éste principio debe entenderse desde una doble perspectiva. En primer lugar, desde los lentes de la Administración, la cual debe propender por el mejor recaudo posible con el menor desgaste de la gestión administrativa, y en segundo término, desde el punto de vista del contribuyente, “el cual debe ejecutar su obligación tributaria con las menores trabas y dificultades”. (Gómez & Peña, 2010, p. 143)

Entonces, como lo manifiesta la Corte Constitucional con ponencia del Magistrado Escobar Gil, la política tributaria del Estado se encamina a que el ejercicio de la potestad impositiva del legislador “no se agote exclusivamente con la creación de tributos a través de normas jurídicas objetivas, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales en cabeza de los contribuyentes o responsables directos de su pago” (Corte Constitucional, C-543, 2005).

Así como de establecer explícitamente, para evitar vacíos jurídicos que conlleven a una inseguridad jurídica, falta de certeza, y en este caso eficiencia “los procedimientos que permitan

adelantar el cobro coercitivo del mismo, a fin de que la obligación tributaria se transforme de una mera exigencia legal en una realidad económica” (Pizza Rodríguez, 2010, p, 146).

1.2.7. Principio de generalidad.

Algunos autores como Uckmar y Vergara Sandoval (2009) resaltan su origen en la Constitución Italiana, la cual, en lo concerniente con los tributos como relaciones económicas, diferente a lo que se encontraba plasmado en el Estatuto Albertino, no se refiere a los contribuyentes como ciudadanos, sino como a “todos”, igual sucede en la Constitución Española, su finalidad tiene doble significado como lo refiere Pérez Royo (2005), de un lado “afirmar que el deber de contribuir no se reduce a los nacionales” y de otro “establecer el criterio de generalidad de la imposición o de ausencia de privilegios en la distribución de la carga tributaria” (p. 38).

Si bien habla de todos, es claro que solo afecta a quienes tengan capacidad contributiva (Gamba Valera, 2005; Villegas, 1984; Moschetti, 1980; Sainz de Bujanda, 1975), esto es, “la aptitud o posibilidad real de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la administración pública.” (Calvo Ortega, 2004, p. 69) Muchos consideran que es un prerequisite para el establecimiento de los principios (Pérez de Ayala, 1979), y que puede servir en relación con toda clase de tributos (González y Lejeune, 1997, p. 194).

La generalidad de la imposición es el primero de los principios constitucionales en materia tributaria. Una primera aproximación a éste principio la apunta, diciendo que el principio de generalidad indica que “todos deben soportar las cargas tributarias” (Figuroa Valdés, 1980, p. 185). Entonces es el principio que apunta a la necesidad que “nadie sea apartado de ese deber común que es contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.” (Ferreiro Lapatza, 2006, p. 261)

La Constitución Política consagra el citado principio en el numeral 9º del artículo 95, cuando establece que “es deber de todos los ciudadanos contribuir a las cargas fiscales del Estado bajo los conceptos de justicia y equidad” (Const, art. 95, núm 9, 1991), sin embargo para autores como Simón Otero (2011) y Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero y Tejerizo López (2006), visto desde otra perspectiva es un “requerimiento directamente dirigido al legislador”. (Simón Otero, 2011, p. 217)

Este principio va de la mano con el de proporcionalidad, el cual considera que las personas deben contribuir en igualdad de circunstancias en relación con lo plasmado en la ley fiscal, según Porras y López “los gastos de un gobierno son para los individuos de una gran nación como los gastos de una administración ejercida por una compañía de copropietarios que están obligados a contribuir a prorrata del interés que tienen en la cosa común” (s.f., p. 220)

2. LÍMITE CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LAS ASAMBLEAS PARA LA CREACIÓN DE TRIBUTOS.

Sea lo primero señalar que, conforme lo recoge Mayer (1949) el poder fiscal se entiende como “el conjunto de facultades que hacen posible la ordenación de un sistema de ingresos y de gastos que permita la atención de los fines cuyo cumplimiento se ha asignado al Estado en la Constitución Política” (p. 185). Se diferencia del poder tributario en que, este último, término propuesto por Mayer, “es una especie del poder fiscal referidos a los ingresos de carácter tributario y ha sido entendido por algunos como la facultad de crear, modificar, o derogar tributo” (*ibíd.*).

Según el profesor Piza Rodríguez (2010), el poder tributario se desprende del poder legislativo, tal y como lo dispone el artículo 150 de la Carta Política que enlista las facultades del Congreso, pero de igual forma se reconoce tanto a las asambleas y concejos distritales y municipales según lo establecen los artículos 287, 300, 313 y 338 de la Carta, diferenciados únicamente en relación con los límites que se imponen.

El contenido del poder tributario puede ser analizado desde distintas vertientes, de allí que Hernández Clavijo (2001) plantee su estudio desde una perspectiva interna y externa. En su vertiente interna, este poder se equipara a la titularidad, conferida a los entes territoriales de un conjunto de potestades relativas al establecimiento y gestión de los tributos locales, que básicamente consisten en: “**i**) El poder del imposición, que es la facultad reconocida por el ordenamiento jurídico a los entes locales para establecer un tributo en el ámbito de su jurisdicción, dentro de los límites señalados por la Ley”, y “**ii**) las potestades de gestión, identificadas como la potestad administrativa de imposición, que cumple dos funciones principales en la exacción de tributos, que a su vez se ejercen mediante dos tipos de potestades”.

En primer lugar, por la potestad de determinación, que se despliega por medio de una labor de comprobación e investigación, tendiente a confirmar la realización de los hechos que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, en la cual pueden intervenir otras autoridades en virtud del principio de colaboración, y en segundo lugar, por la gestión de recaudo, que se realiza por medio de las labores de liquidación y cobro.

La otra vertiente de análisis del contenido del poder tributario local, es la externa, que hace referencia a dos características del poder que confiere dicha autonomía; se trata de un poder tributario limitado y constitucionalmente protegido.

En este sentido, el artículo 287 constitucional determina el ámbito “de autonomía de las entidades territoriales para la gestión de sus intereses” (Const., art. 287, 1991) y señala que, en todo caso, ésta deberá ser ejercida dentro de los límites que establezcan la Constitución y la Ley. Concordante con ello el artículo 1º de la Constitución proclama a Colombia como un Estado Social de Derecho, descentralizado, con autonomía en sus entidades territoriales, y en los artículos 300 y 313, le confiere a las asambleas y los concejos la facultad de establecer tributos de conformidad con la ley.

La Corte Constitucional en sentencia C- 486 de 1993. Se refirió a la asimilación que presenta la Carta de 1991 en relación con que la propiedad de los municipios se asemejaba a la de los particulares, y sobre esta base, “indicó que una vez creado el impuesto, los municipios adquieren el derecho a administrarlo, manejarlo y utilizarlo en las obras y programas que consideren necesarios para el municipio y la comunidad en general” , sin que el Congreso tenga la facultad de “interferir en su administración, ni recortarlo, ni conceder exenciones, ni tratamientos preferenciales, ni extenderlo, ni trasladarlo a la Nación, salvo el caso de guerra exterior en la última hipótesis”.

El constituyente de 1991 apoyándose en lo más granado de la doctrina que consideraba que, en un proceso de descentralización que busque autorizar autonomía a los gobiernos subnacionales, la tributación territorial cumple un rol decisivo al mejorar la correspondencia entre

el suministro de bienes públicos locales por parte del Estado en sus distintos niveles, y el pago de impuesto por parte de los contribuyentes, lo que genera un mayor control y vigilancia en relación con las decisiones de gasto y el manejo presupuestario, así lo considera el profesor Piza Rodríguez, (2010).

En numerosas oportunidades la Corte Constitucional ha señalado que cuando el legislador autoriza tributos a nivel nacional, se itera, debe especificar “todos sus componentes de manera clara e inequívoca” (C-390, 1996; C-227, 2002) lo que no sucede frente a los impuestos de nivel territorial donde,

Aunque siempre deberá mediar la intervención del legislador, éste puede autorizar su creación bajo una de dos hipótesis: en primer lugar, puede ocurrir que la propia ley agote los elementos del tributo, caso en el cual las entidades territoriales tendrán la suficiente autonomía para decidir si adoptan o no el impuesto y, en segundo lugar, puede tratarse simplemente de una ley de autorizaciones, donde serán las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, las encargadas de desarrollar el tributo autorizado por la ley (Corte Constitucional, C-987, 1999).

Conforme a lo anterior, y al preguntarse la Corte Constitucional, sobre el contenido mínimo de una ley de autorizaciones, ha dado como respuesta que “la Constitución Política no le otorga al Congreso de la República la facultad exclusiva y excluyente para establecer los elementos de todo tributo del orden departamental, distrital o municipal” (C-227, 2002) pues en atención al artículo 338 superior, en concordancia con el “principio de autonomía de las entidades territoriales”, y con las funciones constitucionales asignadas a las autoridades territoriales, entiéndanse los cuerpos colegiados: las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales.

Estas Corporaciones se encuentran habilitadas por su competencia “tanto para determinar los elementos del tributo no fijados expresamente en la ley de autorización como para establecer las condiciones específicas en que operará el respectivo tributo en cada departamento, distrito o municipio” (*Ibíd.*)

A esta conclusión ha llegado la Corte, bajo el análisis de que si solamente estuviera facultado el Congreso para autorizar y habilitar la totalidad de los elementos de los tributos del nivel territorial, sería un sinsentido lo dispuesto por el artículo 338 superior cuando pregonaba que tanto la ley, las ordenanzas y los acuerdos “deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos”, y que “En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales”. (Const., art. 338, 1991)

Igualmente, se estaría en contravía con la descentralización y autonomía de los entes de nivel territorial previstas en el artículo primero de la Constitución de 1991, entre cuyos derechos básicos se encuentra el de “administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” (Const., art. 287, núm. 3; 294; 295; 300, núm. 4; 313 núm. 4, 1991). De hecho, la Constitución habilita plenamente a las asambleas y concejos de autoridad suficiente para decretar, de conformidad con la Constitución y la ley, los tributos y contribuciones que su sostenimiento requiere (Const., art. 300, núm. 4; 313, núm. 4, 1991).

Así lo puso de presente esta Corte en la sentencia C-537 de 1995, postura que fue recogida por la Sentencia C-504 de 2002 en la cual se sostuvo que,

La regla general en virtud de lo dispuesto por el artículo 338 superior, es que la ley que crea una determinada contribución, debe definir directamente los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. Pero ello no obsta para que dentro de una sana interpretación de las normas constitucionales, sean las entidades territoriales las que con base en los tributos creados por la Ley, puedan a través de las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales o distritales, a través de sus corporaciones, fijar los elementos de la contribución respectiva, o sea, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, así como las tarifas de las mismas.

En el mismo sentido se pronunció la Corte Constitucional en sentencia C-504 del 2002, al indicar que “(...) Mientras el Congreso tiene la potestad exclusiva para fijar todos los elementos de los tributos de carácter nacional; (...) al propio tiempo que le respeta a las asambleas y concejos

la competencia para fijar los demás elementos impositivos”(C-504, 2002), lo anterior con la finalidad de preservar la autonomía fiscal otorgada constitucionalmente a las entidades de nivel territorial, confirmando la teoría que “en los tributos territoriales el Congreso de la República no puede establecerlo todo”. (ibíd..)

Posteriormente, en sentencia C-992 de 2004, la Corte “se refirió de manera concreta a las facultades del legislador para determinar uno de los elementos de la obligación tributaria, que consideró básico y esencial”, esto es, el hecho gravable susceptible de ser generador de impuesto territorial, ello con el “fin de proteger la seguridad jurídica de los ciudadanos”, debido a que es el elemento que define de mejor manera el perfil específico del tributo.

Finalmente, en Sentencia C- 035 de 2009 la Corte llegó a una conclusión de los precedentes jurisprudenciales, en el sentido de indicar que si bien la determinación de los elementos del tributo puede llevarse a cabo por las asambleas y concejos, lo cierto es que estos deben seguir unas pautas mínimas fijadas por el legislador, dando así cumplimiento al mandato constitucional según el cual, la autonomía de los entes territoriales debe ejercerse dentro de los límites de la Constitución y la Ley. Concluyendo “que dichos parámetros mínimos son dos: 1) la autorización del gravamen por el legislador, y 2) la determinación del hecho gravado con el mismo” (Corte Constitucional, C-035, 2009).

3. DE LA ESTRUCTURA DEL HECHO GENERADOR DE LA ESTAMPILLA PRO-DESARROLLO DEPARTAMENTAL.

La estampilla pro desarrollo departamental tiene su primer antecedente legislativo en la Ley 3° de 1986 “por la cual se dictaron normas sobre administración departamental”, que en su artículo 32 autorizó a las asambleas departamentales en general, a “ordenar la emisión de ésta estampilla, cuyo producido se destinaría a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva”. Seguidamente, fue expedido el Decreto 1222 de 1986 “Código de Régimen Departamental”, el cual al compilar las rentas departamentales y específicamente, las normas vigentes sobre estampillas, reprodujo en su artículo 170, el contenido del artículo 32 referido, en toda su amplitud.

Por consiguiente, la norma legal de referencia de la estampilla pro- desarrollo es el artículo 170 del Decreto 1222 de 1986, que a la letra dice:

ARTICULO 170.-Autorízase a las asambleas para ordenar la emisión de estampillas "pro desarrollo departamental", cuyo producido se destinará a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva.

Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado, las exenciones a que hubiere lugar, las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión.

De la exposición de motivos del proyecto de ley presentado al Congreso⁵, se deduce que la finalidad perseguida por el legislador al permitir que las Asambleas tuvieran un amplio margen de competencia para la regulación de los elementos de la estampilla pro desarrollo, fue fortalecer su autonomía y con ello alcanzar una mayor descentralización.

Ahora, al estudiar la estructura del hecho generador de la “Estampilla Pro Desarrollo” por parte del profesor Pizza Rodríguez, en su libro “régimen impositivo de las autoridades territoriales en Colombia”, señaló que en cuanto el elemento subjetivo, la norma define claramente el sujeto activo de la obligación, al autorizar a las asambleas departamentales en general a establecer dicho gravamen, que además estará destinado al desarrollo de los departamentos, y el monto de su emisión está limitado a un porcentaje del “correspondiente presupuesto departamental”, lo que permite afirmar que la norma define como sujetos activos acreedores de la obligación a los departamentos.

Por su parte, el sujeto pasivo, si bien no está definido en la norma, el legislador al delimitar el aspecto material del tributo, lo circunscribe a los documentos e instrumentos, de manera que el sujeto pasivo deberá tener una relación con los documentos o instrumentos que se definan como

⁵ Proyecto de Ley No. 93 de 1984. Exposición de motivos.

gravados por las asambleas, al punto que en tratándose de los contribuyentes, estos por definición serán los que circunscriben, modifiquen, soliciten o se beneficien de los mismos.

Ahora con relación al elemento objetivo, es de resaltar que algunos de sus elementos se definen claramente, entre otros, de forma expresa se autoriza que su regulación está dada por las asambleas, y en otros sólo se dejan algunos parámetros de referencia. Dentro de éste último podemos clasificar el aspecto material del tributo, pues si bien la norma no señala de manera expresa el mismo, sí delimita su definición cuando al referirse a la tarifa establece que no podrá exceder (...) del valor del documento o instrumento gravado”, con lo cual es claro que la estampilla debe gravar documentos o instrumentos, y serán las asambleas departamentales las que en las respectivas ordenanzas concreten cuáles serán dichos documentos o instrumentos, aspecto que además será complementado con las exenciones, o incluso las exclusiones que estas definan, pues recordemos que la misma norma legal las autoriza para establecer las que a su consideración hubiere lugar.

Esta disposición también fijó el aspecto cuantitativo del tributo al disponer la tarifa, “que no podrá exceder el dos por ciento del valor del documento o instrumento gravado”, esta previsión normativa tiene un doble alcance, de un lado señala la tarifa aplicable definiendo además un tope máximo para la determinación de la misma por parte de las asambleas departamentales, tope en el cual oscilan la mayor parte de las estampillas departamentales, y, paralelamente, establece la base gravable del tributo, que será el valor del documento instrumento gravado.

Por su parte, en lo que atañe al elemento espacial, la norma acota el ámbito geográfico a la jurisdicción de los departamentos a los que autoriza su imposición y reconoce como sujetos activos acreedores del tributo.

El aspecto temporal de este tributo no es señalado de forma explícita, toda vez que se coge de las referencias temporales utilizadas en la definición del hecho generador, parafraseando a Martín Delgado (1979) ello se explica porque la estructura temporal del hecho generador hace referencia a la integración o formación del mismo en el tiempo. Lo cual nos remite forzosamente

al aspecto material del tributo, que, en los términos señalados, está constituido por los documentos o instrumentos gravados cuya identificación estará a cargo de las asambleas.

En este sentido, concluye el profesor Pizza Rodríguez (2010) que es posible afirmar que éste es un tributo que por su aspecto temporal tiene el carácter de instantáneo, ya que su hecho generado no se realiza de forma continuada en el tiempo sino en un momento preciso y determinado, lo que quiere decir que se agota en el momento de su realización, que podrá ser, por ejemplo, la fecha de emisión de los documentos, o si se tratare de contratos su fecha de suscripción o modificación, o bien el momento en que sean solicitados por el contribuyente. De forma tal que el momento preciso de la causación del impuesto, que determina el nacimiento de la obligación, dependerá de los documentos o instrumentos que sean gravados.

Empero, en cuanto se refiere a la exigibilidad del impuesto, la norma deja su definición a las Asambleas Departamentales cuando señala que “Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán (...) y todo lo que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión” (Pizza Rodríguez, 2010. p. 282), lo que acompasa con la autonomía tributaria de la cual son titulares los entes territoriales, pues siendo ellos los sujetos activos de éste tributo, es razonable que la definición de los aspectos relativos al recaudo de la obligación, en lo que se incluye las normas que determinan los plazos y formas de pago de la obligación causadas, esté en cabeza de éstos.

Analizados los elementos objetivo y subjetivos del tributo, se colige cómo del análisis de la norma se deja en entredicho el cuestionamiento planteado de forma general respecto de las leyes de autorización para este caso, pues el legislador definió unos elementos del hecho generador con mayor precisión y otros con mayor generalidad, pero en todo caso dejando parámetros de referencia a las Asambleas para el establecimiento de la Estampilla pro- desarrollo departamental, que en todo caso tendrán autonomía para establecer ese tributo en sus jurisdicciones, reconocida por el artículo 287 Superior, pero limitada en todo caso por los parámetros legales que haya definido el legislador.

Como se señaló en la introducción de ésta monografía, la “Estampilla Pro Desarrollo” para el Departamento de Boyacá prevista en la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005, y reglamentada en la nulidad del Decreto Departamental 276 del 10 de febrero de 2006, fue declarada nula en primera instancia por el Tribunal Administrativo de Boyacá, y en segunda instancia por el Consejo de Estado, al considerar que la Ley 3ª y el Decreto 1222 de 1986 “autorizaron a las asambleas departamentales para que ordenaran emitir una estampilla con el fin de obtener ingresos con destino a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva, pero no las facultó para que crearan otro tributo”, (Consejo de Estado, S17655, 2011, p. 23) (Resaltado fuera del texto) Con la excusa “de cambiar la estampilla como instrumento de recaudo por una guía de transporte que, no cumple con el mismo objeto” (*ibíd.*)

CAPÍTULO II

EFFECTOS EN EL TIEMPO DE LA NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL –OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

1. EFFECTOS EN EL TIEMPO DE LA NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL

1.1 NATURALEZA JURÍDICA Y CONTROL JURISDICCIONAL DE LOS ACTOS DICTADOS POR LAS ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES.

Sea lo primero señalar que en el régimen jurídico colombiano, las Asambleas Departamentales son órganos descentralizados, y aunque son órganos deliberantes y no ejecutivos en el sentido estricto, de todas maneras pertenecen a la administración pública. No forman parte del poder legislativo, y como lo menciona SÁCHICA (1996) debido a que dicho poder en Colombia está monopolizado por el Congreso Nacional, de tal manera que las funciones de estas corporaciones son puramente administrativas.

Según el criterio material, los actos de las asambleas departamentales pueden ser ya administrativos, ya legislativos, según que su contenido sea individual o general e impersonal.

Ahora, de acuerdo con el criterio funcional según el juez competente, tales actos son actos administrativos pues el artículo 104 del CPACA, al someterlos a la jurisdicción contenciosa administrativa, les confiere ese carácter.

Finalmente, es importante señalar que, como lo reseña el profesor Libardo Rodríguez “aunque sus actos no están sometidos a control jerárquico, en la medida que no pueden ser objeto de recurso de apelación, y tampoco pueden ser anulados, suspendidos ni revocados por el gobierno nacional ni por el gobernador” (2013, p. 486), lo cierto es que dichos actos están sometidos no sólo a la Constitución sino también a la Ley y aún a los actos administrativos nacionales.

En tal sentido, los actos de las Asambleas Departamentales están sometidos al control jurisdiccional previsto por los artículos 237, numeral 1 de la Constitución Política, y 104 y 135 y siguientes del CPACA. Igualmente, en casos de insistencia de la Asamblea frente a objeciones por ilegalidad o inconstitucionalidad, el proyecto pasa al Tribunal Administrativo del Departamento para que este decida definitivamente sobre su exequibilidad. Adicionalmente, tales actos también están sometidos al control por vía de excepción, cuando ellos son violatorios de una norma jurídica superior.

En este punto debe señalarse que la **ORDENANZA** expedida por la Asamblea Departamental por medio de la cual se creó la contribución denominada “Estampilla Pro

Desarrollo” para el Departamento de Boyacá, es un acto administrativo de carácter general, como quiera que está dirigida a un grupo indeterminado de personas, igualmente, se puede determinar como un acto de poder, de carácter unilateral (establece los sujetos pasivos y la forma de recaudo), es discrecional pero sometido a los parámetros que establece la Constitución y la Ley.

Desde el punto de vista del procedimiento es un acto complejo, en la medida que requiere de varios debates por los integrantes de la Asamblea para su expedición. Desde el punto de vista de aplicación, es local, debido a que es proferido por una autoridad de carácter departamental y tiene eficacia únicamente en el Departamento de Boyacá. Desde la perspectiva de la esfera jurídica del destinatario, es un acto gravoso, debido a que el destinatario de la contribución referida resulta desfavorecido por la restricción de su patrimonio. Desde su posición jerárquica, es un acto administrativo, debido a que la ordenanza se encuentra en un grado inferior a la Ley, debido a que se expide con fundamento o en desarrollo de ella. (Kelsen, 1953; Hart, 1961; Raz, 1979, 1980; Tamayo y Salmorán, 2000; Nino, 2003;)

1.2. EFECTOS DE LA SENTENCIA QUE DECLARA LA NULIDAD DE UN ACTO ADMINISTRATIVO DE CARÁCTER GENERAL CREADOR DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

Frente a la dicotomía entre efectos *ex tunc* y *ex nunc*, la cual “cobra su verdadero sentido cuando se reconoce a sus decisiones una eficacia que va más allá de un proceso concreto” (Cienfuegos Mateo, 1995, p. 237), es necesario acudir a la doctrina a través de sus definiciones. Para Muñoz Barrios los primeros, son aquellos denominados “desde siempre”, lo cual implica retroactividad (Muñoz Barrios, 2016; Cornejo-Certucha, 1994), en otras palabras, sus efectos devienen con anterioridad al momento en que se declara o publica el acto. (Messineo, 1951)

En relación con los efectos de la locución latina *ex nunc* o “desde ahora” (Muñoz Barrios, 2016), implican que la validez de los efectos se despliegue desde su publicación o declaración, y no con anterioridad, en otras palabras “alude a los efectos no retroactivos de una normativa o acto jurídico” (Fernández-Rodríguez, 2014, p. 627), es ese sentido, las situaciones nacidas antes de tal fecha se gobernarán por la normativa o acto vigente en el momento de ese nacimiento. (Sohm,

1975, González-Varas Ibáñez, 2004, Tur, 2018). Kelsen consideraba que los efectos de toda decisión judicial deberían ser *ex nunc*, es decir, irretroactivos (1953)

Precisado lo anterior, se procede a hacer referencia a la postura adoptada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado frente a los efectos de los fallos que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general, contentivos de obligaciones tributarias. Al efecto, dicha sección en providencia de 1984 mantuvo la tesis de acuerdo con la cual, los efectos a producirse serían *ex nunc*, es decir, la nulidad se entiende hacia futuro, desde el momento de la notificación de la sentencia respectiva, así lo expresó:

Debe considerarse que, si bien en principio toda nulidad que se decrete por el Contencioso Administrativo tiene efectos retroactivos, en este evento, tratándose especialmente de asuntos tributarios, deberá tenerse en cuenta que las normas impositivas tienen aplicación dentro de determinados períodos fiscales y por ello, así hayan sido derogadas, la nulidad que se ordene no puede afectarles en cuanto al lapso en que tuvieron vigencia. **O sea que debe ser una nulidad con efectos hacia el futuro.** Por ello procede la decisión de mérito y no la inhibitoria, porque no hay sustracción de materia. Y no habiéndola, hay competencia para decidir de fondo. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-6665, 1984) Negrilla fuera del texto.

Sin embargo, de un tiempo para acá, la anterior tesis fue replanteada por la misma Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, al señalar que contrario a ser *ex nunc* los efectos del “fallo que ordena la anulación de un reglamento que prevé o que regula, inconstitucional y/o ilegalmente, una obligación de índole fiscal” (S-17051, 2010), como bien se expresó en la providencia citada de 1984, lo que efectivamente sucede con los efectos del acto anulado, es que estos se retrotraen al momento de su expedición, vale decir que operan *ex tunc*. Así lo ha expresado:

De tiempo atrás, la doctrina judicial de esta Sección⁶ ha establecido que **los fallos de nulidad producen efectos “ex tunc”**, es decir, desde el momento en que se profirió el acto anulado, por lo que las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban, antes de que se expidiera el acto. Asimismo, se ha señalado que la **sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas**. Esto es, las situaciones que al momento de dictarse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-17051, 2010) Resaltado y negrilla fuera del texto

Por su parte, los tratadistas Libardo Rodríguez (2007), Palacio Hincapié (2000), Berrocal Guerrero (2016), Penagos (2008), Muñoz (2010), Corredor Alejo (2010) y en el ámbito internacional el constitucionalista español García De Enterría en su coautoría con Ramón Fernández (2001), también son partidarios de los efectos *ex tunc* de los actos anulados, es decir, retroactivos, sin que se afecten las situaciones consolidadas.

Así entonces, es posible colegir que si bien la ilegalidad del acto administrativo ha de ser declarada por parte del juez administrativo a partir de la ejecutoria de la sentencia, dicha ilegalidad se presentó desde el momento en que se expidió el acto, por lo que no se le puede otorgar validez a todos los actos subsecuentes que son generados con ocasión del acto nulo, dado que eso trastocaría tanto el Estado de Derecho como el sistema de fuentes del derecho.

2. 2. LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

2.1. DEL PAGO DE LO NO DEBIDO Y EL TÉRMINO ESTABLECIDO EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO PARA ELEVAR TAL SOLICITUD.

⁶ Hace referencia a las sentencias del 13 de marzo de 2003, con ponencia de la Magistrada Ligia López D., expediente 13336 y la Sentencia del 18 de octubre del 2006, con ponencia del Magistrado Héctor J. Romero Díaz.

Según el Máximo Órgano de Cierre de la Jurisdicción Contencioso Administrativo, “de la normativa prescrita en los artículos 144⁷ a 155 Decreto 807 de 1993 (Decreto 624, art. 850-855, 1989), Decreto 1000 de 1997 y 2313⁸ y siguientes del Código Civil” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-16576, 2010) se puede concluir que “la devolución en materia impositiva reviste una connotación especial, por cuanto tiene como fuente un pago de dinero efectuado a favor de la Administración de Impuestos” (*Ibid.*), la cual, debido a no tratarse de obligación legal alguna, no debe permanecer en las arcas del erario.

Esta devolución puede derivarse principalmente de tres situaciones específicas, de un lado “un saldo a favor registrado en una declaración tributaria”, de otro lado “un pago en exceso”, y finalmente, la situación que es objeto de estudio, “**un pago de lo no debido**”. (*Ibid.*)

El pago de lo no debido, según el Máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, se presenta cuando se efectúan “pagos con cargo a impuestos no administrados por la DIAN, o a los administrados por ella, cuando el pago se ha efectuado sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento” (*Ibid.*). De tal manera que, los elementos necesarios para que un pago sea considerado “no debido” son generalmente cuatro.

De un lado, que efectivamente **se haya realizado el pago** con cargo a la administración, segundo, **ausencia legal para pagar**, esto es, que no exista ninguna norma, decisión legal o administrativa que la vincule; tercero, un “**error de hecho o de derecho**” de quien efectuó el pago indebido y, finalmente, **inexistencia de alguna obligación que autorice a la administración a retener lo pagado**.

Ahora bien, en lo que respecta a la devolución de los saldos a favor y de **los pagos en exceso o de lo no debido**, se itera, el artículo 850 del Estatuto Tributario ha consagrado que los contribuyentes se encuentran en la facultad a título de derecho de exigir la devolución de los **saldos**

⁷ Artículo 144 Decreto 807 de 1993: "Los contribuyentes de los tributos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos, podrán solicitar la devolución o compensación de los saldos a favor originados en las declaraciones, en pagos en exceso o de lo no debido, de conformidad con el trámite señalado en los artículos siguientes"

⁸ Artículo 2313 Código Civil "Si el que por error ha hecho un pago, prueba que no lo debía, tiene derecho para repetir lo pagado"

a favor que liquiden en sus declaraciones, y en consecuencia, la DIAN está en la obligación de devolver **los respectivos pagos en exceso o de lo no debido** “siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-16576, 2010) Solicitud que deberá interponerse “a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar” (Decreto 624, art. 854, 1989).

En lo que refiere al término de los dos (2) años a que hace alusión la norma transcrita, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativa ha señalado en reiterados pronunciamientos (Sección Cuarta, 16576, 2010) que dicho término solamente se aplica a las solicitudes de compensación o devolución de saldos a favor, pero NO de pagos en exceso o de lo no debido, como en el caso objeto de estudio.

En este último evento, “debe aplicarse la norma general de prescripción de la acción ejecutiva por existir un título que acredite que el contribuyente realizó un pago al fisco que no debía” tal como lo estableció el artículo 11 del Decreto 1000 de 1997, vigente al momento de la decisión, esto es, lo consagrado en el artículo 2536 sustantivo civil (*ibíd.*) el cual, antes de la entrada en vigencia del artículo 8 de la Ley 791 de 2002 era de diez (10) años y con posterioridad de cinco (05) años. En providencia del 17 de febrero de 2007, al respecto expresó:

En perfecta coherencia, el Gobierno Nacional, a través del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario, reiteró que el término para pedir la **devolución de los saldos a favor**, es de dos años, después del vencimiento del término para declarar (artículo 4); y precisó que **el plazo para solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido**, es el de prescripción de la acción ejecutiva, **establecido en el artículo 2536 del Código Civil** (artículo 11). (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-17051, 2007)

Concordante con lo anterior, el Consejo de Estado (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-16577, 2009) reiteró lo anterior, concluyendo que, de conformidad con lo

preceptuado en los artículos 854 del Estatuto Tributario y 4, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 vigente en ese momento, se presentan dos plazos diferentes, el primero, para solicitar la devolución de los saldos a favor, que por virtud del Decreto 1000 de 1997 es de dos años después de vencimiento del término para declarar, y, otro, que es el de interés en la presente tesina, para pedir que se devuelva lo que se ha pagado en exceso o indebidamente, esto es, el término de prescripción de la acción ejecutiva – artículo 2536 del Código Civil).

Así, confirma el anterior precedente, inclusive con un giro copernicano sobre postura previa adoptada en providencias tales como la S-12256 de 2002, la S-13196 de 2003, la S-13503 y S-13645 de 2004 y la S-14311 de 2005, cita que se transcribe en su extensión por el valor jurídico que le arroja a esta investigación, cuando afirma:

En consecuencia, la Sala rectifica su posición, plasmada en varias sentencias proferidas en asuntos similares al que ahora se discute, y precisa que al igual que en los demás tributos en los que deban aplicarse las normas del Estatuto Tributario sobre devoluciones y compensaciones, el término para pedir la devolución de los pagos en exceso o de lo no debido por concepto del impuesto de registro, es el fijado en los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, reglamentario del trámite de devoluciones y compensaciones del Estatuto Tributario, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil.

Así las cosas, mientras el término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2356 del Código Civil no esté vencido, y, por lo mismo, el contribuyente del impuesto de registro se encuentre en tiempo para pedir la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por concepto de dicho tributo, la situación jurídica del mismo no se encuentra consolidada, puesto que es susceptible de ser discutida ante la Administración. Por lo tanto, procede la solicitud de devolución.” (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-16577, 2009) Subrayado fuera del texto

De acuerdo con la normatividad y la jurisprudencia transcrita, concluye la Sala que mientras el término de prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 (5 años) no esté vencido, y, por ende, el contribuyente se encuentre en tiempo para pedir la devolución del pago de

lo no debido por concepto de dicho tributo, la situación jurídica del mismo no se encuentra consolidada, puesto que es susceptible de ser discutida ante la administración, y por lo tanto procede la solicitud de devolución.

2. DE LAS SITUACIONES JURÍDICAS CONSOLIDADAS SEGÚN LA JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO.

El Alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo (S-17051, 2010) tiene establecido que sólo las situaciones no definidas son afectadas por la decisión anulatoria de un acto administrativo creador de una obligación tributaria, como se mencionaba anteriormente, “bien porque se encontraban en discusión o eran susceptibles de discusión en sede administrativa, ya porque estuvieren demandadas o fueran susceptibles de debatirse ante la jurisdicción administrativa entre el momento de la expedición del acto y la sentencia anulatoria” (*Ibid.*).

Por consiguiente, considera que se deben excluir aquellas situaciones consolidadas que tengan como finalidad la salvaguarda de la seguridad jurídica y de la cosa juzgada, habida cuenta que la ley vela por la anulación de la indefinición de situaciones particulares que se someten a controversia jurídica, en virtud de un juicio en un plazo justo como lo consagran las disposiciones internacionales de derechos humanos y se plasma en el artículo 29 constitucional, por ello existen los plazos “dentro de los cuales se puede solicitar la revisión de las actuaciones administrativas y de encontrarse violatorias de normas superiores, para excluirlas del ámbito jurídico y restablecer el derecho del afectado” (*Ibid.*).

En otras palabras, la Sección Cuarta del Consejo de Estado (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-12248, 2003) ha precisado que para el caso de las devoluciones, las situaciones jurídicas no se consolidan siempre y cuando el término para solicitar la devolución esté vigente, esto es, no se halle vencido y, por tanto solo ante esta eventualidad, procede la solicitud de reintegro.

Bajo dicho contexto, se puede colegir que la situación consolidada sólo puede predicarse cuando existiendo un plazo dispuesto por disposición legal para solicitar la devolución del pago

de lo no debido, “habiendo estado el contribuyente en posibilidad de exigirlo, no lo hizo dentro del término legal para ello” (*Ibid.*).

En este punto es importante señalar que la Corte Constitucional (C-113, 1993) ha dejado establecido que las sentencias de exequibilidad, sólo pueden tener efectos hacia futuro, y sólo excepcionalmente la Corte, de conformidad con la Constitución, puede señalar un efecto diferente en la sentencia.

Sin embargo, la Sección Tercera del Consejo de Estado en Sentencia de 29 de enero de 2014, (26689) dejó establecido que los efectos de las sentencias que declaran la exequibilidad (leyes en sentido estricto proferidas por el Congreso); o de las que declaran la nulidad de las leyes en sentido material (todos los actos expedidos por el Estado en ejercicio de su función reguladora y que se caracteriza como generales, impersonales y abstractos, actos administrativos, Decretos- Ley, Resoluciones, Ordenanzas, entre otros), no son impedimento para que sea concedida la reparación del perjuicio, pues una cosa es la “intangibilidad de la situaciones jurídicas consolidadas antes de la declaratoria de nulidad o de inconstitucionalidad” o y otra completamente diferente, “es el deber que tiene el legislador de reparar el daño que ha causado con su actuación” (26680, 2014), al respecto, expresó lo siguiente:

En tercer lugar, **para efectos de la declaratoria de responsabilidad del Estado resulta pertinente y necesario deslindar los conceptos de situación jurídica consolidada y reparación de un daño antijurídico**, tal y como lo señala el artículo 90 de la Constitución Política. **En efecto, aun cuando en determinadas situaciones en materia de acción de nulidad y restablecimiento del derecho pudiere llegar a considerarse como viable la teoría de las situaciones jurídicas consolidadas, desde el punto de vista de la responsabilidad extracontractual del Estado legislador, tal argumento no resulta válido, por cuanto, justamente, lo que se consolidó con el pago del tributo inconstitucional fue un daño antijurídico cuya indemnización procede en sede de la acción de reparación directa**, en la medida, como es evidente, en que se verifiquen los demás elementos de la responsabilidad patrimonial de las autoridades públicas. Así, al contrario de lo que se ha venido

afirmando, la existencia de una situación jurídica particular consolidada bajo el amparo de una ley inexecutable permite determinar o entender configurada la certeza del daño antijurídico acaecido. En este orden de ideas, para la Sala existen argumentos suficientes para considerar que **procede el análisis de la responsabilidad extracontractual del Estado por falla del servicio del Estado legislador por la declaratoria de inexecutable de una ley**, por cuya virtud se haya creado un tributo, siempre y cuando, se reitera, se verifiquen los demás elementos que integran dicho régimen jurídico” (Negrilla y resaltado fuera del texto)

CAPITULO III.

MEDIO DE CONTROL PROCEDENTE PARA RECLAMAR EL PAGO DE LO NO DEBIDO POR LA DECLARATORIA DE UN TRIBUTO ILEGAL- LÍNEA JURISPRUDENCIAL.

1. POSTURA JURISPRUDENCIAL ADOPTADA POR LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado en Auto de 16 de diciembre de 2015 se cuestionó como problema jurídico la situación que hemos venido exponiendo a lo largo de esta tesina. Este

se concentró en resolver “¿Cuál [era] el medio de control adecuado para solicitar la reparación de los perjuicios causados con ocasión de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo de carácter general que imponía el pago de un tributo?”. (21090, 2015)

Al efecto, inició por precisar que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho procedía, en todos los asuntos en los cuales un acto administrativo lesionara un derecho individual protegido por una disposición normativa, y que, ante declaratoria de nulidad de dicho acto, pudiera solicitarse “o el restablecimiento del derecho o la reparación del daño ocasionado mientras surtió efectos” (*Ibíd*).

En tanto que, la demanda de reparación directa era procedente cuando una persona buscaba el resarcimiento de un daño antijurídico, el cual era causado por “un hecho, una omisión, una operación administrativa o una ocupación temporal o permanente” (*Ibíd*), ello para concluir que para solicitar la reparación de los perjuicios causados como consecuencia de la declaratoria de nulidad de un acto administrativo de carácter general que habilitaba el pago de un tributo, como en el caso objeto de estudio, el medio de control idóneo era el de nulidad y restablecimiento por las siguientes razones:

El Código Contencioso Administrativo - CCA [Decreto 01, Art. 85, 1984] señalaba para la reclamación de la devolución de lo ya pagado indebidamente y la reparación del daño causado, se debía interponer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. En dicho juicio de revisión de impuestos, “el acto no se anulaba sino que se revisaba o modificaba y la decisión producía efectos retroactivos” (Abella Zárate, 1999, P. 51).

Seguidamente, precisó que aunque en el CPACA (Ley 1437,2011) no se incluyó de manera expresa el “juicio de revisión de impuestos”, no quiere decir que hubiera desaparecido, debido a que la regulación que actualmente existe en materia tributaria, se originaba en la necesidad “de adaptar e incluir dentro del procedimiento contencioso administrativo un juicio especial de impuestos, lo cual merecía, en su momento, hacer expresa su inclusión para efectos de no dejar por fuera la posibilidad de impugnar este tipo de actuaciones administrativas” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, A-21090, 2015).

De acuerdo con lo anterior, mantuvo la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en el nuevo Código, sin modificaciones importantes, ello permite indicar que, como lo afirma el Alto Tribunal, “seguirá siendo el medio de control procedente e idóneo para discutir la legalidad de los actos administrativos expedidos por las entidades encargadas de fiscalizar, determinar y liquidar los tributos, así como los relacionados con las sanciones, devoluciones, entre otros” (*ibíd.*)

En tal sentido, afirmó que para obtener la devolución de las sumas pagadas indebidamente, es necesario que en primera medida el contribuyente solicite a la administración tributaria esa devolución, y en caso de que se niegue esa solicitud, lo procedente es incoar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para atacar esa decisión, aclarando que el daño sufrido por el contribuyente es apto de ser reparado por dicho medio de control, (Decreto 624, art. 850, 1989; Decreto 2277, art. 16, 2012) debido a que el artículo 138 del CPACA es puntual al precisar que se puede exigir la reparación del daño, siempre y cuando este surja como resultado de un acto administrativo y “no de un hecho, operación, omisión u ocupación de un agente del Estado” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, A-21090, 2015), eventos éstos en los que el medio de control procedente efectivamente es el de reparación directa, pero no cuando se pretenda obtener la devolución de tributos que han sido declarados nulos por la Jurisdicción Administrativa.

Ahora, en lo que respecta al término para pedir la devolución del pago de lo no debido, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en Sentencia de 8 de febrero de 2018 (21803), dejó establecido que comoquiera que la ley tributaria no señaló un término para tales efectos, debe aplicarse la norma general de prescripción prevista en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, en concordancia con los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997⁹ al tratarse de hechos cobijados bajo la referida norma. Adicionalmente,

⁹ Así lo reiteró la misma sección en sentencia de 23 de febrero de 2017, exp. 21314, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, al indicar que “para el caso de la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, el plazo es el previsto en los 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, aplicables por remisión hecha por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, esto es, el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en 5 años por el artículo 2536 del Código Civil, con la modificación establecida por el artículo 8º de la Ley 791 de 2002”.

precisó que en virtud del artículo 2513 del Código Civil “el que quiera aprovecharse de la prescripción debe alegarla; el juez no puede declararla de oficio” (*ibid.*), razón por la que aseveró que la prescripción debe ser solicitada por el interesado a fin de que sea decretada por la autoridad judicial correspondiente.

Sin embargo, indicó que a pesar que el artículo 817 del Estatuto Tributario determina que la competencia para decretar la prescripción extintiva de las obligaciones tributarias radica exclusivamente en cabeza de la administración, ya sea de oficio o a petición de parte; lo cierto es que el numeral 6° del artículo 180 del CPACA, dispone que en la Jurisdicción Contencioso Administrativa, el Juez o Magistrado tiene la facultad de resolver la excepción de prescripción extintiva de las obligaciones solicitada por la parte o la puede decretar de oficio.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado al estudiar la viabilidad del reembolso de tributo denominado “Estampilla Por Desarrollo del Departamento de Boyacá, el cual es objeto de estudio en la presente monografía, en sentencia de 08 de febrero de 2018, señaló:

Es de anotar que los efectos de la sentencia de nulidad de esta Sección, de fecha 16 de septiembre de 2011, son aplicables al caso concreto, pues no existe situación jurídica consolidada. Ello, porque para el caso de las devoluciones de tributos territoriales, la Sala ha señalado que las situaciones jurídicas no se consolidan mientras subsista el término para solicitar la devolución. En esas condiciones, como lo efectos de la sentencia de nulidad son inmediatos, las retenciones que le realizó HOLCIM COLOMBIA S.A., en calidad de agente retenedor a IMEGO CARGA LIMITADA, por concepto de la estampilla pro desarrollo del Departamento de Boyacá, constituyen un pago de lo no debido y, en consecuencia, la demandante podía pedir la devolución de las sumas pagadas indebidamente. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-21808, 2018) Resaltado fuera del texto

En esta oportunidad, frente al momento de interponer el medio de control por parte de la convocante, señaló la operancia de la prescripción de las sumas pagadas indebidamente, debido al paso del tiempo, en esta oportunidad superior a los cinco años desde la retención de las sumas,

razón por la cual el restablecimiento solamente se efectúa con relación a las sumas pagadas dentro de cinco años hacia atrás hasta la fecha de interposición de la acción, con intereses corrientes y de mora. “Los primeros, a partir de la notificación del acto administrativo que negó la devolución y hasta la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente la petición de devolución” (*Ibíd.*). Y los segundos, “a partir de la ejecutoria de la providencia y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación” (*Ibíd.*). Al efecto manifestó:

Como la actora solicitó la devolución del pago de lo no debido el 10 de octubre de 2012, operó la prescripción del derecho a solicitar la devolución por las retenciones realizadas por el año 2006 y 2007- parcial- puesto que ya habían pasado los cinco años contados a partir de la retención de dichos periodos. Sin embargo, en cuanto al año 2007, solamente se encuentra prescrito el derecho a solicitar la devolución de las retenciones efectuadas antes del 10 de octubre de ese año. Respecto a los demás períodos que se discuten, esto es, los años 2007- parcial (a partir de 10 de octubre en adelante), 2008, 2009, 2010 y 2011, la petición de devolución fue oportuna. Por lo tanto, respecto de dichos períodos procede la devolución de las retenciones que le realizaron a la demandante, porque tal como lo precisó el Tribunal en la sentencia apelada, se encuentran acreditadas las retenciones realizadas en dichos periodos. (*Ibíd.*).

Bajo dicho contexto, se ha de colegir que la Sección Cuarta del Consejo de Estado (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S-21808, 2018) considera que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es el procedente para reclamar la devolución del pago de lo no debido en los casos en que el acto administrativo creador de una obligación tributaria fue declarado nulo por la jurisdicción contencioso administrativo, precisando que para que éste sea procedente, el contribuyente deberá, como primera medida, solicitar a la administración tributaria esa devolución, y en caso de que se niega dicha petición, puede presentar el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho dentro del término de caducidad de los cuatro (4) meses, siguientes a la notificación de respectivo acto administrativo, tal como prevé el artículo 138 del CPACA, con el fin de atacar dicha decisión, bajo la precisión que el daño sufrido por el contribuyente es susceptible de ser reparado a través del referido medio, debido a que la norma es clara en indicar que se puede solicitar la reparación del daño, “concibiendo que este surge como

consecuencia de un acto administrativo y no de un hecho, operación, omisión u ocupación de un agente del Estado, evento en el cual el medio de control procedente si es el de reparación directa” (*Ibíd.*).

Adicionalmente, la Sección Cuarta es de la postura que el mecanismo administrativo para la devolución del pago de lo no debido, es el establecido en los artículo 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012, y que el contribuyente cuenta con cinco (5) años para acudir a la administración tributaria para solicitar la devolución del pago de lo no debido, de acuerdo con la prescripción de la acción ejecutiva prevista en el artículo 2536 del Código Civil, en vista de que la Ley tributaria no prevé término para tal efecto. Igualmente, ha señalado que con fundamento en el artículo 863 del Estatuto Tributario, la suma que debe devolverse y que constituye un pago de lo no debido, genera intereses corrientes y de mora.

1.1. POSTURA JURISPRUDENCIAL ADOPTADA POR LA SECCIÓN TERCERA DEL CONSEJO DE ESTADO.

Contrario a lo presupuestado por la Sección Cuarta que apela por el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho para la devolución de las sumas pagadas indebidamente, la Sección Tercera en Auto de 24 de agosto de 1998 señaló que sobre los casos en que un acto administrativo general creador de un tributo que es posteriormente anulado por la jurisdicción contenciosa administrativa, opera en relación a este, la cosa juzgada, y como consecuencia, “deja de existir como objeto de cualquier acción que pretenda su nulidad, por lo que los daños causados por tal acto, (...), habilitan al perjudicado para demandarlos por la cuerda propia de la acción de reparación directa.” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, A-13685, 1998)

En Auto de 19 de abril de 2001, la misma Sección Tercera de igual forma aseveró que “la responsabilidad extracontractual del Estado puede provenir de un acto administrativo que ha[ya] sido declarado ilegal, en la medida en que dicha declaratoria reconoce la anomalía administrativa presentada” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, A-19517, 2001).

A su turno, la misma Corporación Judicial en auto de 15 de mayo de 2003 concluyó que en ese entonces, acción de reparación directa era igualmente procedente frente al resarcimiento de perjuicios causados por un acto administrativo ilegal “cuando tal ilegalidad ha sido declarada judicialmente, pues tal declaración deja a la vista una falla en el ejercicio de la función pública”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, A-23.205, 2003)

Adicionalmente, en esta misma providencia se precisó que la antijuridicidad del daño se deriva del pronunciamiento judicial que declara ilegal la norma creadora de la obligación tributaria, “por lo que tal declaración es el punto de partida para el cómputo del término de caducidad de la acción de reparación directa”. (*Ibid.*)

Por su parte, en Sentencia de 05 de julio de 2006 la misma sección Tercera consideró que resulta procedente la acción de reparación directa cuando entre el daño antijurídico causado y el acto administrativo de carácter general no media acto administrativo individual que pueda ser atacado en sede jurisdiccional (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S-21051, 2006).

Ahora, al considerar la procedencia la acción de reparación directa, esta Sección profirió varias sentencias en las que consideró que en los casos en que un acto administrativo de carácter general que crea un tributo es posteriormente anulado por la jurisdicción contenciosa administrativa, se habla de responsabilidad por el “hecho del legislador”, supuesto en el cual, “el Estado–Legislador, pese a su poder soberano, puede causar un daño a un particular que no esté en el deber jurídico de soportar” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S-27720; 28221, 2013)

Al efecto, precisó que cuando se habla de responsabilidad estatal por el “hecho del legislador”, no se hace refiere exclusivamente a las leyes expedidas por el Congreso, de lo contrario, también hace referencia a aquellas normas de carácter general, impersonal y abstracta, verbigracia, “los actos administrativos, decretos-ley, decretos expedidos por el presidente en el marco de facultades extraordinarias, resoluciones, **ordenanzas**, entre otros” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, S-28.741, 2014) Negrilla

fuera del texto; como quiera que es de la función reguladora estatal de la que se deriva el daño antijurídico, indistintamente de su grado.

Concordante con lo anterior, es del caso mencionar que el artículo 90 de la Constitución Política es claro al señalar que “El Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas” (Const., art. 90, 1991), de lo que se infiere que dicho texto normativo no contempla excepción alguna frente a la responsabilidad patrimonial de ningún órgano del Estado, sin importar que haga parte del poder ejecutivo, legislativo o judicial, por consiguiente, el juez administrativo es competente para asumir conocimiento de los procesos en los que se debata la responsabilidad del legislador por haber causado un daño con su actuar.

El desarrollo jurisprudencial de la jurisdicción Contenciosa Administrativa frente a este tema ha sido muy poco, pese a ello, es importante resaltar una antología de decisiones jurisprudenciales al respecto:

Primigeniamente, se profiere la Sentencia de 18 de octubre de 1990 (S-5396), en la que la Sección Tercera resolvió un caso en el cual una sociedad demandó al Departamento del Valle del Cauca toda vez que se ocasionó un daño como resultado de la expedición de un decreto y una ordenanza departamental, disposiciones que crearon y reglamentaron un servicio de bodegaje de licores, y que posteriormente se declararon nulos ciertos artículos de dicha normatividad.

En esta oportunidad “se dejó abierta la posibilidad de declarar la responsabilidad del Estado legislador” (*Ibid.*) sin embargo, se aclaró que en el evento de que se pensara que el hecho dañino era consecuencia de la promulgación de la Ley, ésta no podía cuestionarse, al no ser susceptible de “ser acusada por falta o violación del derecho”, y de otro lado, toda vez que “correspondía a la esfera del mismo legislador definir si debía concederse alguna indemnización a los particulares que hubiesen sufrido un daño de tal naturaleza” (*Ibid.*).

En efecto, concluyó que interinamente, podría endilgarse la responsabilidad del legislador e “imputarse a título de riesgo excepcional o violación del principio de igualdad frente a las cargas

públicas” sin embargo, se debía exigir al menos el “asentimiento tácito del legislador en que el daño fuese reparado”. (*Ibid.*)

En otra oportunidad, la Sección Tercera mediante Sentencia del 2 de febrero de 1995 (S-9273.) en el que se discutía la muerte de una mujer por la toma del Palacio de Justicia en 1985, desestimó la tesis de la parte convocada sobre la inexistencia de responsabilidad por el hecho de las leyes, el argumento a tal afirmación sostenía que “el ejercicio de la soberanía no podía **relacionarse** con daños antijurídicos alguno, de manera que, a juicio del Consejo de Estado, no era dable hablar de irresponsabilidad del Estado – Legislador so pretexto del ejercicio de una función soberana” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, S-9273, 1995)¹⁰.

En pronunciamiento posterior, la misma Sección el 25 de agosto de 1998, esclareció la facultad de imputar responsabilidad al Estado “a título de daño especial por la actividad legislativa”, cuya situación fáctica se concentra en la suscripción de un tratado internacional que confería inmunidad jurisdiccional a los agentes diplomáticos y que le impidió al convocante demandar a un ciudadano estadounidense que trabajaba en la embajada de dicho país, a fin de que le indemnizara por los perjuicios causados por la muerte de su cónyuge.

En esa ocasión, se condenó a la Nación, por haberle impedido a sus causahabientes, solicitar la reparación ante la justicia colombiana. Al respecto, señaló que, si bien, el Estado se encontraba en la potestad para suscribir los tratados que considerara convenientes para el pleno desarrollo de sus relaciones internacionales, ello no era óbice para que no respondiera ante eventuales daños que se desplegaran de esa potestad, por lo que debía reparar a título de daño especial.

¹⁰Al respecto expresó “(...) No es posible, pues, dar cabida a reclamaciones de irresponsabilidad del Estado, máxime si se trata de un Estado social de derecho (art. 1º de la C. N.) so pretexto de que la acción dañosa es constitutiva del ejercicio de su soberanía; tal recurso no podía jamás servir de excusa o de justificación para que el ejercicio del poder desborde los cauces del derecho, y, en el terreno de lo arbitrario, produzca impunemente daños antijurídicos a los asociados”.

Años más tarde en pronunciamiento de fecha 26 de septiembre de 2002. (S-20945) , esta Sección, se refirió a los perjuicios ocasionados como resultado de expedición de una norma declarada inexecutable, mientras la ley estuvo vigente. Frente al tema objeto de estudio, manifestó que “si bien e[ra] posible predicar responsabilidad por la actividad del legislador cuando se romp[ía] el equilibrio ante las cargas públicas, no ocurr[ía] lo mismo frente a las situaciones que se consolidaron antes de que la norma fuera declarada inexecutable” (*Ibid.*), desechando tajantemente la posibilidad de atribuir responsabilidad del Estado a título de falla en el servicio.

El año siguiente, mediante sentencia de 12 de junio de 2003, el Máximo Tribunal indicó que los efectos hacia el futuro generados por la vigencia de una norma declarada inconstitucional, no generaban perjuicio alguno que pudiera alegarse como antijurídico, “pues antes de la sentencia de inexecutable, el cumplimiento de la disposición era obligatoria desde su promulgación para todos los habitantes de la Nación” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, 2002-00014-01, 2003).

En efecto, sostuvo que no era competente para alterar el alcance de los efectos fijados en una sentencia de inexecutable “so pretexto de ordenar la reparación de los presuntos perjuicios causados como consecuencia de la aplicación de la ley inconstitucional” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, 2002-00014-01, 2003).

Años más tarde, por medio de sentencia que resolvió una acción de grupo la Sección Tercera afirmó **“que la expedición de un acto administrativo contrario a la ley o a la Constitución, entrañaba una falla en el servicio que generaba daños antijurídicos”**. (2004-00832, 2007) (Negrilla fuera del texto). En la sentencia se declaró responsable al municipio de Pereira por los perjuicios causados por el cobro indebido del impuesto de telefonía básica conmutada, entre agosto de 2001 y diciembre de 2003, debido a que el referido auto fue declarado nulo por la jurisdicción administrativa.

La Subsección A de la Sección Tercera, en sentencia de 23 de febrero de 2012, (S-24655), decidió confirmar la sentencia de primera instancia que condenó a la Nación – Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al considerar, entre otras cosas que,

En el sistema jurídico colombiano el artículo 90 superior no excluye a autoridad pública alguna del deber de reparar los daños antijurídicos imputables a su acción o a su omisión, razón por la cual cabe entender comprendidos en el enunciado del referido canon constitucional a los autores de normas generales, impersonales y abstractas que ocasionen perjuicios de dicha índole, (...) con independencia del mantenimiento de las situaciones jurídicas consolidadas bajo la vigencia de la norma general que consagraba la obligación tributaria declarada inexecutable o nula —cosa que no está en discusión—, la persona que haya sufrido un daño antijurídico como consecuencia directa de la aplicación de tal disposición tiene derecho a que, a través del cauce procesal constituido por la acción de reparación directa, se examine si concurren, o no, los requisitos constitucionalmente exigidos para que se declare patrimonialmente responsable al Estado, vale decir, que el daño antijurídico causado sea imputable a la acción —el ejercicio irregular de su potestad normativa— desplegada por una autoridad pública. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, S-24.655, 2012). (Resaltado fuera del texto)

En esta oportunidad, el Consejo de Estado concluyó que en dicho caso se presentó “una **falla en el servicio** consistente en ejercer la potestad reglamentaria, por parte del Gobierno Nacional, de manera contraria a la Constitución y a la ley, por lo que al encontrar probados los pagos efectuados por la sociedad demandante —**daño**—” (*Ibíd.*), así como el nexo causal entre estos dos, concurren los presupuestos para declarar la responsabilidad patrimonial de la entidad convocada a título de “**falla en el servicio**”, condenando a la demandada al pago de la actualización de las sumas pagadas por la sociedad convocante, como el reconocimiento de los intereses pertinentes.

Además, aclaró que comoquiera que el acto administrativo de carácter general producto de la referida falla en el servicio, es la fuente directa de los daños cuya reparación se reclama —toda vez que no se estuvo ante la intervención de actos de carácter particular que pudieren haber sido demandados por medio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho—, recalcó que en

tal caso el cauce procesal elegido por la demandante, esto es, la acción de reparación directa, fue el correcto.

En suma, las personas que en esas condiciones pagaron el impuesto no se encontraban en el deber jurídico de soportar los consecuentes perjuicios, menos aún si se semejante proceder por parte de las autoridades constituye una evidente falla en el servicio relativa al desarrollo de potestades administrativas que habilitaban la expedición de normas de alcance general, impersonal y abstracto, las cuales ante toda circunstancia deben obedecer a la Constitución y a la ley, como quiera que la contravención de éstas, es un título jurídico de imputación suficiente para endilgar responsabilidad al Estado.

Adicionalmente, se enfatizó que varios principios constitucionales y legales, “entre ellos los de igualdad, buena fe, tutela de la confianza legítima y seguridad jurídica”(Ibid.) son la base fundamental para atribuir la responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que genere por la ineficacia de normas generales —legales o reglamentarias— que de manera inconstitucional o ilegal crean tributos y por ende, son eliminadas del ordenamiento jurídico por decisión emanada del juez competente, la cual despliega efectos *erga omnes*.

De no ser así, se estaría ante, como lo manifestó el Alto Tribunal un “rotundo desconocimiento del derecho a la igualdad radicado en cabeza de los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones” (Ibid.), quienes deben soportar un detrimento patrimonial si se compara su situación con la de aquellas personas que “nunca hubieron pagado el impuesto que posteriormente es excluido del ordenamiento jurídico” (Ibid.) , además de desmoronarse las razones para obedecer a los mandatos legales o reglamentarios que impusieron obligaciones tributarias, de esta manera, sabedores los administrados de que un eventual fallo de inconstitucionalidad o de nulidad respecto de la norma que consagra la exacción, beneficiará, en exclusiva, a quienes desatendieron los correspondientes preceptos legales o reglamentarios y no a aquellas personas que se avinieron a observar el contenido de los mismos. (Ibid.)

No obstante lo anterior, en sentencia del 24 de abril de 2013 ya expuesta con anterioridad (28.221 y 27.720), la Subsección A de la Sección Tercera se pronunció sobre la responsabilidad del legislador por las leyes declaradas inconstitucionales. Al respecto, manifestó que en este evento se está ante **falla en el servicio** y que, pese a los efectos de las sentencias de inexequibilidad son hacia futuro, “nada le impide al juez de lo contencioso administrativo, ordenar la reparación de los perjuicios ocasionados con la expedición de la norma”. (*Ibíd.*)

Por último, en Sentencia del 09 de abril de 2014, la Sección Tercera, Subsección “A” del Consejo de Estado, al estudiar si existía responsabilidad patrimonial de la Nación – Congreso de la República por la expedición de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, por medio de los cuales se creó la “Tasa Especial por Servicios Aduaneros”, declarada inconstitucional por la Corte Constitucional a través de Sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001.

En dicha providencia se concluye:

Aun cuando la Corte Constitucional no moduló en manera alguna los efectos de la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, lo cierto es que ese pronunciamiento judicial puso en evidencia la falla del servicio en que incurrió el Estado legislador, en la medida en que los pagos que realizó la sociedad Laboratorios Wyeth Inc., por concepto de la Tasa Especial de Servicios Aduaneros, se hicieron con fundamento en una norma declarada contraria a la Constitución Política por dicho Alto Tribunal, razón por la cual se declarará la responsabilidad patrimonial de la entidad pública demandada. (Corte Constitucional, C-992, 2001)

Ahora bien, con esta antología de pronunciamientos jurisprudenciales, se deduce que, la Nación está en la obligación de responder por los daños generados en desarrollo de su potestad reguladora, “bien sea cuando éstos se deriven de la expedición de una norma NO ajustada al ordenamiento superior, siempre y cuando quien lo padece no tenía por qué sufrirlo”; o ante otro evento “**cuando se origine en una disposición que es declarada nula o inexecutable**, daño será imputable a título **de falla en el servicio por el hecho del legislador**”. (*Ibíd.*) (Negrilla fuera de texto)

De otra parte, es del caso señalar que el Consejo de Estado en sentencia de 26 de marzo de 2014 resolvió la apelación contra la sentencia que accedió las pretensiones del medio de reparación directa presentada por la sociedad Goodyear de Colombia S.A., en la que se solicitó que se declarara patrimonialmente responsable a la Nación —Congreso de la República—, “por la expedición y aplicación de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, que crearon la obligación de liquidar y pagar la tasa especial por servicios aduaneros [TESA]”, normas q declaradas inexecutable por la Corte Constitucional, en la sentencia C-992 otrora.

En dicha providencia, la Sección Tercera señaló que la declaratoria de inexecutableidad equivale a la falla en el servicio, indistintamente si son de forma o de fondo. Adicionalmente, fijó su posición al considerar que los daños provenientes del hecho de la ley- “bien por omisión legislativa, por la ley declarada inexecutable, **con independencia de los efectos del fallo del tribunal constitucional, son de naturaleza antijurídica** y, consecuentemente, reparables de manera integral a la luz del artículo 16 de la Ley 446 de 1998” (*Ibid.*).

Adicionalmente, indicó que era “desproporcionado, irrazonable e injustificable” a la luz del principio de reparación integral que ante un daño, la víctima deba soportarlo solo por el hecho de que la Corte Constitucional- al analizar la ley en el marco de sus competencias- le haya dado efectos *ex nunc* a la sentencia de inexecutableidad.

La referida providencia (26 de marzo de 2014) fue acusada en acción de tutela que conoció las secciones cuarta y quinta del Consejo de Estado, las cuales dispusieron dejarla sin efecto, y ordenaron proferir una nueva sentencia. En cumplimiento de dicha determinación, la Sección Tercera, Subsección “C” del Consejo de Estado profirió sentencia de **31 de octubre de 2016** en la que estableció como problema jurídico el determinar “si el medio de control de reparación directa es el idóneo para reclamar la devolución de lo pagado con ocasión de un tributo declarado inexecutable”, para concluir que en dicho caso se configura la excepción de “*ineptitud sustantiva de la demanda*”, por lo que revocó la sentencia de primera instancia y se inhibió para conocer las pretensiones de la demanda.

La referida determinación se fundamentó en los siguientes términos: Primero, manifestó que ante un precepto que cree obligaciones tributarias que no esté conforme a la Constitución o las leyes, el contribuyente deberá reclamar en primera medida ante la administración, quien fulge como la directamente competente para adoptar decisiones ejecutivas, sin necesidad de acudir ante la jurisdicción o de que se necesite una intervención judicial previa.

En caso de que se presente respuesta negativa o ante el silencio administrativo, el contribuyente o quien haga sus veces, está facultado para acudir ante la jurisdicción a través del control de nulidad y restablecimiento del derecho. Se aclara, se presenta un giro copernicano en esta providencia.

Asimismo, refiere que la demanda, deberá dirigirse contra la entidad de la administración de impuestos competente, y no contra la Nación-Congreso, en primera medida, como quiera que es la encargada de recaudar, sino porque, dichos proyectos de ley son iniciativa del gobierno conforme lo dispone el artículo 154 superior, y adiciona.

En efecto, el artículo 850 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes o responsables pueden solicitar la devolución de saldo a favor y que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales deberá devolver oportunamente a los contribuyentes los pagos de lo no debido, por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, en aplicación del procedimiento previsto para las devoluciones de los saldos a favor consagrado en Título X de esa normativa.

Para el caso en concreto, el accionante interpuso demanda de reparación directa, como siempre se hacía, y como la jurisprudencia de dicha sección del Consejo de Estado lo había establecido en su precedente, sin embargo, en esta oportunidad manifestó que:

En este caso se configuró la ineptitud sustantiva de la demanda, pues la sociedad demandante interpuso el medio de control de reparación directa con el propósito de obtener la devolución de lo pagado indebidamente, sin obtener el pronunciamiento previo de la administración, el cual una vez emitido, debió discutirse vía nulidad y restablecimiento del derecho. Por ello,

la Sala se inhibirá para conocer de las pretensiones de la demanda. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección “C”, Sentencia 28.741, 2016) (Subrayado fuera del texto)

Como se evidencia, con ésta última providencia se cambió por completo la postura que hasta antes del **31 de octubre de 2016** venía adoptando la Sección Tercera frente a la procedencia del medio de control de reparación directa para obtener la indemnización de perjuicios causados por un acto administrativo ilegal- cuando tal ilegalidad es declarada judicialmente, para en su lugar indicar que comoquiera que el artículo 850 del Estatuto Tributario establece que los contribuyentes pueden solicitar *la devolución del pago de lo no debido*, es menester que estos acudan como primera medida a la administración que recaudó la contribución, elevando tal petición, y en caso de obtener respuesta negativa, o estar ante la presencia del silencio administrativo, demandar en ejercicio de la acción de **Nulidad y Restablecimiento del Derecho** previsto en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, hoy artículo 138 del CPACA.

CAPÍTULO IV

POSTURA ADOPTADA POR LAS SECCIONES CUARTA Y QUINTA DEL CONSEJO DE ESTADO- EN SEDE DE TUTELA- FRENTE A LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL HECHO DEL LEGISLADOR

Sea lo primero señalar que, a partir del año 2013, las Subsecciones C y A de la Sección Tercera de la Corporación empezaron a conocer demandas de reparación directa interpuestas por diferentes sociedades importadores con el fin de que se declarara la responsabilidad de la Nación-Congreso de la República por los daños causados con ocasión del pago de la ETESA, declarada inexequible por la Corte Constitucional¹¹. Como era de esperarse, las posiciones jurídicas antes planteadas se manifestaron en las decisiones adoptadas sobre el particular.

Al efecto, la Subsección C, fue la primera que se pronunció en el fallo de 24 de octubre de 2013 (26690) en el cual se denegaron las pretensiones de la demanda con fundamento en la tesis según la cual el daño invocado en la demanda no era antijurídico por virtud de los efectos hacia futuro de la sentencia de inexequibilidad. Sin embargo, la misma Subsección en la sentencia de 26 de marzo de 2014¹², al resolver en un caso con los mismos supuestos fácticos, accedió a las

¹¹ La Subsección B optó por esperar la unificación que debía producirse sobre el tema, antes de fallar estos casos.

¹²Exp. 28741, actor Goodyear de Colombia S.A., C.P. Enrique Gil Botero. Aunque es de señalar que, en sede tutela, la Sección Cuarta de esta Corporación, en decisión de 7 de abril de 2016, amparó el derecho fundamental al debido proceso del Congreso de la República y de la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica y, en consecuencia, dejó sin

pretensiones de la demanda, fundando su decisión en las siguientes consideraciones:

i) la expedición de una norma que luego es declarada inexecutable (...) constituye una falla en el servicio que genera un daño antijurídico”; ii) los efectos de la declaratoria de inexecutable no deben tener ninguna incidencia en materia de responsabilidad por el hecho del legislador pues “una cosa es la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas antes de la declaratoria de inconstitucionalidad y otra muy diferente, es el deber que tiene el legislador de reparar el daño que ha causado con su actuación, se trata de situaciones jurídicas autónomas e independientes entre sí. De ello se sigue una consecuencia lógica, y es que el daño no es imputable a quien ejecutó la ley, sino a quien la creó”; y iii) “carece de sentido, lógica y *sindéresis*” tratar de manera diferente los daños producidos por un acto administrativo general declarado nulo y aquellos producidos por una ley declarada inconstitucional, “pues (...) todos son actos expedidos por el Estado en ejercicio de su función reguladora y se caracterizan por ser generales, impersonales y abstractos.

No obstante lo anterior, la misma Subsección C en providencia de 20 de octubre de 2014 (29355), al ocuparse nuevamente del mismo problema jurídico, se volvió sobre la posición adoptada en la sentencia del 24 de octubre de 2013.

Por su parte, Subsección A de la Sección Tercera del Consejo de Estado, al estudiar los casos relativos a la TESA, accedió a las pretensiones elevadas por las sociedades importadoras demandantes mediante sentencias de 29 de enero (26689), 9 de abril (28811) y 11 de junio de 2014 (26702); y 29 de abril (28486)¹³, 27 de mayo (29901)¹⁴ y 24 de junio de 2015 (29148)¹⁵, con

efectos esta providencia y ordenó a la sala que la profirió que dictara fallo sustitutivo, exp. 11001-03-15-000-2014-02171-00, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Esta decisión fue confirmada en sede de impugnación por la Sección Quinta de la Corporación en providencia de 25 de agosto de 2016, C.P. Rocío Araújo Oñate. La sentencia de reemplazo fue proferida el 31 de octubre de 2016, C.P. Guillermo Sánchez Luque.

¹³ Esta sentencia fue dejada sin efectos, en sede de tutela, por la Sección Cuarta en sentencia de 26 de enero de 2017, exp. 2016-01752, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; decisión confirmada en impugnación por la Sección Quinta el 9 de marzo de 2017, C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio. La sentencia de reemplazo fue proferida por el pleno de la Sección Tercera el 27 de abril de 2017.

¹⁴ Esta sentencia también fue dejada sin efectos, en sede de tutela, por la Sección Cuarta en sentencia de 26 de enero de 2017, exp. 2016-01560, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; decisión que no fue objeto de impugnación. La sentencia de reemplazo fue proferida el 10 de mayo de 2017, C.P. Marta Nubia Velásquez Rico.

¹⁵ Esta sentencia fue dejada sin efectos por la Sección Cuarta en sede de tutela mediante providencia de 2 de febrero

fundamento en que era procedente declarar la responsabilidad del legislador por los daños causados como consecuencia de la expedición de una norma declarada inexecutable – independientemente de los efectos dados a la declaratoria de inexecutable-, al encontrar evidenciada la responsabilidad por la ruptura del principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Ahora bien, debe señalarse que el Congreso de la República y/o la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica interpusieron acciones de tutela contra la mayor parte de las decisiones mediante las cuales las Subsecciones A y C de la Sección Tercera del Consejo de Estado accedieron a las pretensiones de las sociedades demandantes en los casos de la TESA. Al resolver la primera de estas acciones, la **Sección Cuarta** de la Corporación, en sentencia de 7 de abril de 2016 (2014-02171), concluyó que las decisiones controvertidas vulneraron el derecho al debido proceso del Congreso de la República y de la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica, por haber incurrido en el defecto sustantivo consistente en desconocer lo dispuesto por los “artículos 90 de la Constitución Política y 45 de la Ley 270 de 1996 y, adicionalmente, el mecanismo dispuesto por el legislador, en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario, reglamentado por el Decreto 1000 de 1997” (*Ibid.*),

En cuanto al trámite que deben seguir los contribuyentes cuando estiman que un tributo pagándoles debe ser devuelto. Debe resaltarse que en esta decisión la Sección Cuarta señaló que, a su juicio, por virtud de los efectos hacia futuro de la sentencia de inexecutable de la Corte Constitucional, el daño invocado por los demandantes no era antijurídico. En consecuencia, concedió el amparo solicitado y ordenó que se proferiera sentencia de reemplazo.

En las decisiones posteriores adoptadas en sede de tutela (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, 2016-01875, 2016-01752, 2016-01560, 2016-03101, 2016-02854, 2017), la Sección Cuarta reiteró las mismas consideraciones y adicionalmente señaló que el pago de tributos puede constituirse en un daño cuando implique la disminución patrimonial del contribuyente, sin embargo, no se trata de un daño antijurídico en tanto que “los

de 2017, exp. 2016-03101, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; decisión confirmada en impugnación por la Sección Quinta en providencia de 9 de marzo de 2017, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez. La sentencia de reemplazo fue proferida el 19 de julio de 2017, C.P.(E) Marta Nubia Velásquez Rico.

impuestos dan o confieren una dimensión económica real a la obligación de solidaridad que existe entre los miembros de la comunidad, al ideal de la justicia social y al disfrute masivo de los derechos”. En tal sentido, “los impuestos son una carga que así empieza, pero que se supone regresa convertida en beneficios de otro tipo: salud, educación, vivienda, etcétera” (*Ibid.*).

Igualmente, insistió en que no podría aplicarse el título de imputación de la falla en el servicio por cuanto no podría confundirse “la actividad de servicio público que en un momento dado puede asumir el Estado, con la función pública legislativa” que si bien está sometida al control de constitucionalidad de la Corte Constitucional, no podría ser evaluada en términos de oportunidad o de calidad. (*Ibid.*)

De otra parte, en la primera decisión pronunciada en sede de impugnación de Tutela sobre estos casos, la Sección Quinta del Consejo de Estado (2014-02171) confirmó el amparo constitucional otorgado en primera instancia en consideración a lo siguiente:

Comoquiera que los argumentos relativos al desconocimiento del procedimiento tributario consagrado en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y la indebida escogencia de la acción no fueron planteados en el proceso ordinario, la procedencia de la acción de tutela no podía edificarse sobre los mismos; y ii) las decisiones controvertidas en sede de tutela incurrieron en defecto sustantivo por desconocimiento del artículo 90 de la Constitución Política al haber derivado la responsabilidad del Estado única y exclusivamente a partir de la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas que consagraron la TESA, sin tener en cuenta que dicha declaratoria no basta para tornar en antijurídico un daño, menos cuando, como lo ha admitido la Sección Tercera, incluso una norma ajustada al ordenamiento constitucional puede causar un daño antijurídico y, adicionalmente, sin realizar un análisis sobre la imputabilidad de dicho daño al Congreso de la República, con lo que se dejó de estudiar la causal eximente de responsabilidad del hecho de un tercero, en este caso, la Corte Constitucional quien, en su función de garante de la supremacía de la Constitución, excluyó un precepto del ordenamiento “hecho que, en sí mismo, no puede ser el fundamento para edificar responsabilidad por parte del legislador. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, S- 2014-02171, 2016)

En ese sentido indicó que “independientemente de la declaración de exequibilidad o inequexibilidad de un precepto, lo que debe demostrarse para que se configure la responsabilidad del legislador es que este generó un daño antijurídico” por lo que en el juicio de responsabilidad por el hecho del legislador la decisión de la Corte Constitucional debe ser un elemento más de prueba que el juez debe valorar “pero no el fundamento único para determinar que se generó un daño antijurídico”. (*Ibíd.*)

Seguidamente, en decisiones proferidas el 9 de marzo de 2017 (2016-01875), la Sección Quinta indicó además de reiterar lo considerado en la providencia de 25 de agosto de 2016 (2016-01752), se refirió, en torno al daño antijurídico, que “si bien, la imposición de un tributo genera un daño patrimonial al particular obligado a su pago, este es jurídico”, toda vez que se fundamenta en una norma que ostenta “una presunción de constitucionalidad, por lo que los pagos realizados en virtud de dicha norma, producen un daño patrimonial pero no antijurídico”, cosa distinta a lo que ocurriría con cualquier pago que se realizara luego de que la presunción de constitucionalidad fuere desvirtuada, consideración a partir de la cual se concluyó que los pagos indebidos “en cumplimiento de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, que posteriormente fueron declarados inexecutable por la Corte Constitucional, **produjeron un daño patrimonial pero no antijurídico** y estos no deben ser resarcidos por el Estado”. Negrilla fuera del texto.

Colígese de lo anterior que mientras la Sección Cuarta, además de considerar que en estos casos se configura una indebida escogencia de la acción porque el contribuyente debió acudir a la vía señalada por el Estatuto Tributario para efectos de solicitar la devolución de lo pagado por concepto de la TESA, asumió abiertamente la posición según la cual la antijuridicidad de los daños causados por leyes inexecutable debe definirse con base en la tesis de la antijuridicidad como ausencia de soporte normativo válido o vigente —esto es, asociada a los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad-, insistiendo en que no podría hablarse de falla en el servicio en el caso de la función legislativa; mientras la Sección Quinta, excluyendo del debate el tema de la indebida escogencia de la acción por no haber sido objeto de controversia en los procesos ordinarios, insistió en que la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador no puede fundarse única y exclusivamente en la declaratoria de inexecutable de la ley.

No obstante, en las decisiones proferidas por esta última Sección se advierten matices distintos en torno a los elementos del juicio de responsabilidad que las decisiones controvertidas habrían dejado de analizar. Así, en la providencia de 25 de agosto de 2016 se señaló que la noción de daño antijurídico debió ser analizada al margen de la sentencia de inexequibilidad de la Corte Constitucional y que, en el juicio de imputación, debió tenerse en cuenta la intervención de la misma Corte como una posible causal de exoneración de responsabilidad. Por su parte, en dos de las sentencias de 9 de marzo de 2017, se señala que el daño alegado por los demandantes no sería antijurídico en virtud de los efectos hacia futuro de la inexequibilidad y también se insiste en la necesidad de adelantar un juicio específico de imputación; mientras que, en la tercera, se da a entender que lo que debió abordarse es si se causó o no el daño cuya reparación se pretende¹⁶.

Síguese de lo anterior que las sentencias de reemplazo proferidas por la Sección Tercera del Consejo de Estado en cumplimiento de los aludidos fallos de tutela, se resolvieron en los siguientes términos:

La Subsección C de la Sección Tercera profirió sentencia el 31 de octubre de 2016¹⁷ en la cual declaró de oficio la ineptitud sustantiva de la demanda y se inhibió para conocer sobre las pretensiones por considerar que el procedimiento adecuado para obtener la indemnización del daño invocado por la sociedad demandante era la de agotar el procedimiento administrativo previsto en el Estatuto Tributario para solicitar la devolución de los tributos cuyo pago se considerara indebido y, eventualmente, la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra el acto administrativo que denegara su solicitud, demanda que aclaró, debía ser dirigida contra la DIAN por ser esta la entidad encargada de la recaudación del tributo. En dicha providencia se consideró lo siguiente:

Si bien el deber de tributar se consagra en la ley, sólo se materializa en la recaudación por parte de la administración pública; ii) como toda norma legal, las relativas a tributos se presumen constitucionales y dicha presunción sólo puede ser desvirtuada por la

¹⁶A esta conclusión llegó el Consejo de Estado en sentencia de unificación de 13 de marzo de 2018, C.P. Dr. Danilo Rojas Betancourth, Radicado No. 25000232600020030020801.

¹⁷Exp. 28741, C.P. Guillermo Sánchez Luque. Para ese momento la Sala se encontraba integrada únicamente por el ponente y el consejero Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

acción pública de inconstitucionalidad o por la excepción de inconstitucionalidad, cuyos efectos están plenamente regulados por el ordenamiento y, en el caso de la declaratoria de inexecutable, no pueden equipararse a los de la nulidad de actos administrativos por ser normas de naturaleza diferente; iii) en materia de reclamaciones por pago de impuestos la administración detenta el denominado “privilegio de lo previo” que debe ser entendido como un mecanismo a favor del ciudadano en tanto le permite evitar la controversia judicial; y iv) “cuando una ley, y esto es la regla general, requiere para su materialización efectiva la aplicación por la Rama Ejecutiva, es ésta y no el legislador, quien debe asumir los daños antijurídicos que llegare a generar. Ello, en modo alguno, supone negar la responsabilidad por el hecho de la ley, pero esta debe ser -por principio- excepcional, pues siempre la legislación para su efectiva aplicación requerirá de la intervención de la administración”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, SU20030020801, 2018)

La sentencia de reemplazo en el expediente 28486 fue proferida por la Sala Plena de la Sección Tercera, la cual, en providencia de 27 de abril de 2017, concluyó que había lugar a denegar las pretensiones por no estar acreditada la existencia del primer elemento del juicio de responsabilidad, a saber, el daño antijurídico, pues la sociedad actora no demostró que hubiera agotado el procedimiento administrativo previsto en el artículo 850 del Estatuto Tributario para reclamar la devolución de las sumas pagadas sin que existiera fundamento jurídico para ello, circunstancia que impedía tener certeza sobre la consolidación del daño, requisito indispensable para “efectuar el estudio de la responsabilidad y su fuente -la ley o el acto administrativo-, de lo cual se derivaría la correspondiente legitimación en la causa por pasiva”. Sin embargo, aclaró que “las anteriores consideraciones no excluyen la posibilidad de establecer la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador, comoquiera que la misma debe ser valorada frente a cada caso concreto”. (*Ibíd.*)

Esta argumentación fue reiterada por la Subsección A de la Sección Tercera en las sentencias de reemplazo proferidas en los procesos 26689, 26702, 29901 y 29148 el 10 de mayo de 2017 las

tres primeras y el 19 de julio del mismo año la última¹⁸.

1. SENTENCIA DE UNIFICACIÓN DE 13 DE MARZO DE 2018 PROFERIDA POR LA SALA PLENA DEL CONSEJO DE ESTADO

Ante la diferencia de posturas existencias al interior de las Secciones Tercera- subsección “A” y “C”, así como en las secciones Cuarta y Quinta del Consejo de Estado frente a los procesos de reparación directa en los que se discutían la responsabilidad por el hecho del legislador en relación con el pago de la TESA, la Sala Plena del Consejo de Estado profirió dos sentencia de unificación los días 13 y 21 de marzo de 2018 en la que, se discutieron los siguientes aspectos: a) Aptitud formal del medio de control de reparación directa, b) La responsabilidad del legislador por la declaratoria de inexequibilidad de tributos depende de los efectos de la sentencia que retira la ley impositiva del ordenamiento; y c) La responsabilidad de la Administración por tributos declarados ilegales debe seguir la misma lógica que la responsabilidad del legislador por la misma causa. Al respecto se indicó lo siguiente:

1.1. Aptitud formal del medio de control de reparación directa:

Antes de la unificación jurisprudencial, la Sección Cuarta del Consejo de Estado insistió en que el medio de control de reparación directa no era procedente para solicitar la devolución de dineros por concepto de tributos cuyo sustento legal posteriormente era declarado inexequible, sino que debía provocarse un pronunciamiento de la Administración, el cual era enjuiciable a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

En la sentencia del 13 de marzo de 2018 (20030020801), la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo afirmó la viabilidad formal de la reparación directa, como se lee enseguida:

¹⁸ Todas con ponencia de la consejera Marta Nubia Velásquez Rico.

En efecto, al margen de la coincidencia material que puede darse sobre lo perseguido en uno y otro caso, lo cierto es que en el marco de la presente acción de reparación directa lo que se pretende no es, en estricto sentido, la devolución del impuesto que se considera pagado indebidamente, sino la indemnización de un supuesto daño antijurídico que, aunque se hace consistir en dicho pago, no se imputa a la entidad que lo recaudó, esto es, a la DIAN, que es aquélla ante quien habría podido hacer la reclamación tendiente a obtener su devolución, sino a la Nación-Congreso de la República, persona jurídica diferente cuya declaratoria de responsabilidad bien puede perseguirse a través de la acción de reparación directa, al margen de su vocación de prosperidad.(*Ibíd.*)Resaltado fuera del texto

Reitera el Alto Tribunal que, por virtud del principio de decisión previa, es deber de los particulares impetrar la demanda ante las entidades que se reputan titulares, de no ser así, la demanda carecerá de aptitud sustantiva, toda vez que la administración goza de la potestad de pronunciarse sobre el litigio antes de ser censurado, Frente al medio de control idóneo a acudir en razón al pago indebido, manifiesta que, si bien, hay puntos de encuentro con los presupuestos para la reparación directa, no coincide del todo, pues esta última es relativa a un juicio de responsabilidad patrimonial en el cual se presencia un daño antijurídico y su imputabilidad a la entidad demandada, en este caso sería la DIAN, y no la Nación-Congreso de la República, pues era a la primera a quien le correspondía devolver lo cancelado por el concepto en la eventual declaratoria de nulidad y restablecimiento del derecho “al que el agotamiento de aquél habría dado lugar”.

En la sentencia de unificación del 21 de marzo de 2018, además de reiterarse estos argumentos, se señaló que la antijuridicidad o no del daño no es el asunto principal de discusión que debe adelantar el juez administrativo cuando analiza la responsabilidad estatal por hecho del legislador, pues como se expresó en la Sentencia otrora.

La definición de su antijuridicidad supone la adopción de un criterio propio del juez de la reparación directa sobre lo que determina que, en el caso concreto, el pago de la tasa fuera una carga que el particular estuviera o no en la obligación jurídica de asumir: si el estar fundada en una norma vigente o, más bien, en una acorde con la Constitución Política. *Es de*

anotar que aunque materialmente dicho análisis puede resultar coincidente con el llevado a cabo por la DIAN y por los jueces de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, no se identifica con él, en tanto que el allí realizado está centrado en la legalidad de la actuación administrativa de recaudo del tributo, mientras el que debe emprender el juez de la responsabilidad supone que, tomándose en consideración la decisión adoptada en materia de inexecuibilidad de la ley, se determine si las cargas impuestas por esta última son de aquéllas que el particular está en la obligación jurídica de asumir o no. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, 2013-00583, 2018) (Subraya y negrilla fuera del texto original)

En este sentido, se extrae que la viabilidad formal del medio de control de reparación directa cuando se discute la responsabilidad del legislador por tributos declarados inexecuibles se deriva de dos aspectos fuertemente conectados: (i) se juzga la función de creación del tributo y no la de su recaudo y administración, así que en sede administrativa o de nulidad y restablecimiento del derecho no podría discutirse si la DIAN debe responder por el hecho de la imposición de la carga tributaria, ya que esto no es de su competencia; y en consecuencia, (ii) si se acepta que el Estado debe responder por fallas en la función de creación del tributo, no tendría por qué resultar condenado el ente recaudador, que a pesar de ser del orden nacional tiene personería jurídica independiente y un patrimonio diferente al del Congreso. Así las cosas, aunque el daño es uno solo (detrimento del patrimonio del contribuyente por el pago del tributo), el juicio de imputación y sus consecuencias varían sustancialmente.

Sin embargo, en las sentencias de unificación expresamente se indica que esto no obsta para que en los casos concretos se analice si el no uso del mecanismo administrativo de devolución puede afectar el carácter cierto del daño o su antijuridicidad, esto último por estar comprometida la culpa de la víctima. Este aspecto, que es trascendental en el presente estudio, se examinará en profundidad más adelante.

1.2. La responsabilidad del legislador por la declaratoria de inexequibilidad de tributos depende de los efectos de la sentencia que retira la ley impositiva del ordenamiento:

En ambas sentencias de unificación, después de reconstruirse las líneas jurisprudenciales contradictorias sobre este evento de responsabilidad, se concluye que las tesis opuestas son esencialmente dos y giran en torno a la antijuridicidad del daño entendida así: (i) antijuridicidad como ausencia de soporte normativo válido y vigente, o (ii) antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior.

La primera de las posiciones fue la que prevaleció y, por ende, las decisiones explican que el daño será antijurídico dependiendo de los efectos que la Corte Constitucional otorgue a la sentencia de inexequibilidad. Si son hacia el pasado (*ex tunc*) se configurará la responsabilidad del Estado, pero si solo son hacia futuro (*ex nunc*), la carga pública deberá ser soportada por el ciudadano con el fin de privilegiar la unidad del ordenamiento y la seguridad jurídica. Al respecto manifestó expresamente:

“(…)la Sala considera que el criterio de antijuridicidad que mejor se acompasa con el ordenamiento jurídico es aquél que se funda en los efectos de la sentencia proferida en sede de legalidad y no en la constatación que ésta realizó sobre la contrariedad de la norma o acto con las normas superiores. (...). Lo anterior equivale a aceptar que, a pesar de existir un pronunciamiento por parte de la autoridad en la materia, subsistan en el ordenamiento dos interpretaciones sobre la obligatoriedad de una ley inconstitucional -la de la Corte Constitucional que mantuvo su vigencia entre su expedición y la declaratoria de inexequibilidad y la del juez de la responsabilidad del Estado que concluiría que las cargas por ella impuesta no son obligatorias-. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, 2013-00583, 2018) Resaltado y subrayado fuera del texto.

1.3.La responsabilidad de la Administración por tributos declarados ilegales debe seguir la misma lógica que la responsabilidad del legislador por la misma causa:

El Consejo de Estado, tras reconocer que la anterior conclusión provoca una diferencia de tratamiento respecto del estudio de la responsabilidad de la Administración por tributos declarados ilegales por la jurisdicción administrativa¹⁹, expresó que en todo caso el examen de la antijuridicidad del daño supuestamente causado por una norma o acto no puede adelantarse al margen del análisis sobre su legalidad:

Refiere que en efecto, cuando el daño se trata de una carga que el particular no estaba en la obligación de soportar, se entiende como antijurídico, por tal razón, es importante las razones que declararon su ilegalidad, cuando se trata de actos que decretaban tributos ilegales, y que fueron eliminados del ordenamiento jurídico con “efectos retroactivos”, pues es evidente que al desaparecer el fundamento jurídico que imponía la carga, esta se transforma en un daño que la víctima no estaba en la obligación de soportar, por tanto, era un daño antijurídico.

En lo concerniente a las declaratorias de inexecutable con efectos *ex nunc*, es decir hacia futuro, la incidencia es mas controversial, no obstante, refiere el Consejo de Estado en esta oportunidad que, sigue siendo indudable que las razones para declarar la ilegalidad son indispensables para determinar la responsabilidad en torno a la antijuridicidad del daño, de allí que como lo interpreta la tesis de la “antijuridicidad como ausencia de soporte normativo válido y vigente y como incompatibilidad con la norma superior”, en esos casos el juez administrativo al determinar la reparación deberá analizar las razones que generan que la carga impuesta por una norma que no superó el juicio de legalidad “sea de aquéllas que el particular no tiene la obligación

¹⁹“(…) 10.4.4. La tercera implicación tiene que ver con que, de acuerdo con este criterio, surgiría una diferencia de tratamiento entre la reparación de los daños causados por una ley declarada inexecutable y la de los producidos por actos administrativos de carácter general, impersonal y abstracto. Lo anterior por cuanto si lo que determina la antijuridicidad de los daños causados por normas jurídicas de carácter general es la cuestión de su vigencia, es claro que, tal como lo interpretó la misma Corte y como quedó consagrado en términos legales, habría una diferencia sustancial entre los producidos por las leyes -respecto de las cuales el ordenamiento jurídico contempla expresamente la facultad de modular los efectos en el tiempo de la declaratoria de inexecutable- y los causados por actos administrativos de carácter general -a propósito de los cuales la posición jurisprudencial dominante, de vieja data y de manera constante, es la que sostiene que, por regla general, su declaratoria de nulidad implica retrotraer las cosas al estado anterior, es decir, la desaparición de la norma desde el momento mismo de su expedición-. (...)”

jurídica de soportar: el estar fundada en una norma declarada contraria a la superior o la decisión adoptada en torno a su vigencia.” (*Ibid.*) y concluye:

En otros términos corresponde al juez de la responsabilidad aprehender, en clave de antijuridicidad, lo decidido por el juez de la legalidad, de modo que esta última decisión constituye un insumo que aquél no puede desconocer, al margen de la posición que adopte en relación con lo que en ese pronunciamiento sería determinante para establecer la antijuridicidad del daño cuya reparación se reclama: la mera constatación de la incompatibilidad normativa o, más bien, los efectos atribuidos a dicha constatación. (*Ibid.*) (Subraya fuera del texto original)

Aun cuando este aparte daría a entender que el Juez es libre de determinar cuál de las posturas acoge cuando el juicio que retira el tributo del ordenamiento no es de constitucionalidad sino de legalidad, más adelante ambas sentencias recalcaron que la “decisión adoptada sobre la inexequibilidad de la ley o la nulidad del acto administrativo supuestamente causante de un daño es relevante en el análisis que debe adelantar el juez de la responsabilidad del Estado sobre la antijuridicidad de este último”. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, 2013-00583, 20030020801, 2018)

1. Para el caso de los tributos declarados ilegales, la antijuridicidad del daño se encuentra directamente ligada a los efectos de la sentencia que declara la nulidad del acto general que crea el tributo. Por lo tanto: 1.1. Si los efectos de la nulidad no afectan situaciones consolidadas, debe entenderse que frente a las mismas el daño es jurídico y debe ser soportado por el afectado, por encontrar justificación en los principios de seguridad jurídica y estabilidad de las finanzas del Estado. 1.2. En cambio, respecto de las situaciones no consolidadas sí puede predicarse la antijuridicidad del menoscabo, siempre y cuando se acredite también que la lesión se tornó definitiva y, por ende, se concretó o consolidó.

2. La existencia de un mecanismo administrativo para la devolución del pago de lo no debido, que es procedente para pedir el reintegro de sumas desembolsadas en virtud de tributos que se

presumían legales pero luego son expulsados del ordenamiento por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, afecta la concreción del daño y, en consecuencia su certeza, así:

2.1. Si la situación no se ha consolidado y el contribuyente acude a la reparación directa sin antes haber pedido la devolución por pago de lo no debido teniendo la oportunidad de hacerlo, el daño alegado carece de certeza en razón a que la disminución definitiva de su patrimonio hasta ese momento sería solo eventual. 2.2. Si la situación inicialmente no se había consolidado pero el contribuyente acude a la reparación directa después de dejar vencer la oportunidad para acudir al mecanismo administrativo en mención, debe considerarse que el detrimento de su patrimonio estuvo determinado por su propia inactividad, que se traduce en el eximente de responsabilidad atinente al hecho exclusivo de la víctima.

3. Lo anterior no implica que se configure una indebida escogencia del medio de control cuando se acude a la reparación directa sin antes reclamar la devolución del pago de lo no debido, sino que a pesar de ser formalmente viable, la presentación de la pretensión por esa vía procesal estaría llamada a fracasar por las falencias que releva de cara a la concreción del daño.

2. SENTENCIAS PROFERIDAS CON OCASIÓN DE LA NULIDAD DE LA ORDENANZA 031 DE 2005 Y DEL DECRETO NO. 276 DE 10 DE FEBRERO DE 2006 CREADORES DE LA ESTAMPILLA PRO DESARROLLO PARA EL DEPARTAMENTO DE BOYACÁ

2.1. PROCESO DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, RADICADO BAJO EL NO. 15001-23-33-000-2013-00744-00.

La empresa IMEGO CARGA LTDA, a través de apoderado, presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho en contra del Departamento de Boyacá, cuyas pretensiones estaban dirigidas a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos por los cuales el Departamento

de Boyacá- Dirección de Recaudo y Fiscalización del Departamento, le negó el reintegro del dinero pagado por concepto de contribución Estampilla Pro Desarrollo.

Igualmente, a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se condenara al Departamento de Boyacá reintegrar, debidamente indexado, el dinero pagado durante los años 2006 a 2011 por la empresa IMEGO CARGA LTDA, por concepto de la contribución “Estampilla Pro Desarrollo”, prevista en la Ordenanza 031 de 25 de octubre de 2005 y el Decreto reglamentario 000276 de 10 de febrero de 2006, actos administrativos que fueron declarados nulos mediante Sentencia del Consejo de Estado de 16 de Septiembre de 2011.

Adicionalmente, como pretensión subsidiaria, solicitó que se declarara administrativamente y/o extracontractualmente responsable al Departamento de Boyacá por los daños y perjuicios materiales y morales (subjettivos y objetivados- actuales y futuros) ocasionados al demandante por la falla en el servicio, al efectuar el recaudo de la contribución “Estampilla Pro Desarrollo”, e incurrir en la omisión al no devolver las sumas pagadas por IMEGO CARGA LTDA., durante los años 2006 a 2011.

El Tribunal Administrativo de Boyacá profirió sentencia de primera instancia el día 10 de septiembre de 2014, en la que se indicó lo que, si bien, al efectuar la contribución de la plurimencionada estampilla, efectivamente existía la obligación tributaria revestida de presunción de legalidad, sin embargo, considerando los efectos *ex tunc* de la Sentencia del Consejo de Estado del 16 de septiembre de 2011 que confirmó la declaratoria de nulidad de la Ordenanza 031 de 2005 y su decreto reglamentario, se desvirtuó dicha presunción y el pago se convirtió en un “pago de lo no debido que deb[ía] ser reintegrado respecto del lapso de tiempo en que las situaciones jurídicas no se enc[ontraran] consolidadas”. Tribunal Administrativo de Boyacá, 2013-00744-00, 2014)

Adicional a ello, la prescripción que se aplica es la del artículo 2536 civil, esto es, el término de prescripción de la acción ejecutiva de cinco años, y junto a los efectos *ex tunc*, solamente tiene derecho al reintegro de lo pagado por concepto del precitado tributo desde el 10 de octubre de 2007 en adelante “por encontrarse consolidado lo cancelado con anterioridad a esta fecha”.

(Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, S-28.741, 2014)

Frente al responsable del reintegro manifiesta que no era el agente retenedor Holcim Colombia S.A. quien debía responder, sino los autores de la Ordenanza que se declaró ilegal, esto es, el Departamento de Boyacá, debido a que el primero es solamente un agente del Estado que obra de buena fe y cumple la ley en su labor de recaudar el pago. (*Ibíd.*)

2.2. SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA PROFERIDAS DENTRO DEL PROCESO DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, RADICADO BAJO EL NO. 15001-23-33-000-2013-00744-00.

El Departamento de Boyacá interpuso recurso de apelación contra la sentencia proferida el 10 de septiembre de 2014 por el Tribunal Administrativo de Boyacá, el cual fue resuelto por el Consejo de Estado mediante sentencia de 08 de febrero de 2018, resolviendo lo siguiente:

PRIMERO: REVOCAR el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, quedará así: SEGUNDO: A título de restablecimiento, se ORDENA al departamento de Boyacá a devolver a IMEGO CARGA LIMITADA la suma de \$85.763.348 por los periodos 2007 –parcial-, 2008, 2009, 2010 y 2011. Este monto será la base para la liquidación de los intereses corrientes y moratorios en los términos reconocidos en esta providencia. En lo demás, CONFIRMAR la sentencia apelada.

La referida determinación la adoptó, considerando que, operó la prescripción de solicitar la devolución de retenciones realizadas en el año 2006 y 2007 como quiera que la convocante solicitó la devolución del pago de lo no debido el 10 de octubre de 2012, por tanto, solamente liquidaría la situación no consolidada desde el año 2007 que constituye la suma de \$85.763.348, que comporta la base para liquidar los intereses corrientes²⁰ y moratorios²¹, conforme lo dispone el artículo 855

²⁰ “A partir de la notificación del acto administrativo que negó la devolución y hasta la ejecutoria del acto”. (Consejo de Estado, 21803, 2018)

²¹ “A partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación”. (Consejo de Estado, 21803, 2018)

del Estatuto Tributario, “que se deberán reconocer en los términos de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, aplicables a este asunto por remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002”. (*Ibíd.*), como ocurrió en otras decisiones similares, por concepto de otra estampilla municipal. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, S-19441, 2015; S-21314, 2017)

En este sentido dispone:

En consecuencia, se deberán reconocer los intereses corrientes a la tasa señalada en el artículo 864 del Estatuto Tributario, en relación con las sumas objeto de devolución por concepto de las retenciones indebidamente practicadas por la estampilla pro desarrollo del departamento de Boyacá por los periodos 2007-parcial-, 2008, 2009, 2010 y 2011, desde la fecha de notificación del acto que rechazó la devolución [26 de octubre de 2012] hasta la ejecutoria de esta providencia, e intereses moratorios desde el día siguiente de la ejecutoria de este fallo hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 *ibídem*. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, S- 21803, 2018)

2.3. PROCESO DE REPARACIÓN DIRECTA RADICADO NO. 15001 33 33 007 2013 00089 – 00

Por conducto de apoderado judicial, la empresa COOTRAORCOL, presentó demanda solicitando que se declarara administrativa y patrimonialmente responsable al DEPARTAMENTO DE BOYACÁ por los perjuicios MATERIALES (Daño emergente- las sumas pagadas por la contribución por los años 2006 a 2011, y LUCRO CESANTE- intereses interés moratorio comercial al que se tenga derecho), ocasionados con la expedición en forma ilegal y el consecuente cobro y pago de la contribución denominada “Estampilla Pro Desarrollo” creada mediante Ordenanza No. 031 de 25 de octubre de 2005 y reglamentada por el Decreto No. 000276 de 10 de febrero de 2006, cuyos artículos 2 a 9 y 12 fueron declarados nulos por el Tribunal Administrativo de Boyacá mediante fallo de 28 de enero de 2009 y confirmado por el Consejo de Estado en providencia del 16 de septiembre de 2011.

El Juzgado Séptimo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, profirió sentencia el 13 de octubre de 2015, en la que declaró patrimonialmente responsable al Departamento de Boyacá por los perjuicios causados a la Cooperativa de Transportadores del Oriente Colombiano COOTRAORCOL, por lo que lo condenó a reparar el daño de la siguiente forma: Por **Perjuicios materiales- daño emergente**: La suma de \$177.920.102, y **por lucro cesante**: las suma de \$52.135.027.

El Departamento de Boyacá interpuso recurso de apelación contra la referida sentencia, la que fue resuelta por el Tribunal Administrativo de Boyacá mediante sentencia de 26 de mayo de 2017, en la que confirmó la sentencia de primera instancia, con fundamento en que efectivamente existe un daño que hace responsable al Departamento de Boyacá quien actúa a nombre y en representación de la Asamblea de Boyacá, generado por la estampilla declarada ilegal por el Tribunal el 28 de enero de 2009 y confirmada por el Consejo de Estado en providencia del 16 de septiembre de 2011.

Que al igual se configura antijurídico para COOTRAORCOL, debido a que no tenía el deber de soportar dicha carga, que se imputa a título de “falla en el servicio” la cual consiste en ejercer facultades administrativas que habilitan la expedición de normas generales, impersonales y abstractas que desconocen los postulados de la Constitución y la Ley.

Finalmente, argumenta que el nexo causal entre el daño antijurídico y el hecho, es el incremento injustificado del Departamento de Boyacá que se contrapone al detrimento patrimonial del demandante, y reitera que el responsable no es el agente retenedor Holcim Colombia S.A, pues éste se limitaba a recaudar el pago de buena fe y en cumplimiento de la ley.

2.4.PROCESO DE REPARACIÓN DIRECTA RADICADO NO. 15001333300120130255-01

La sociedad GRAN TRANSPORTADORA BN LTDA, a través de su representante legal y por intermedio de apoderado judicial, instauró demanda de reparación directa contra el DEPARTAMENTO DE BOYACÁ, HOLCIM (COLOMBIA) S.A. y DIACO S.A., con el objeto de que se les declare administrativa y patrimonialmente responsables por la falla en el servicio que condujo a la instauración y recaudo de dineros a título de estampilla pro-desarrollo con fundamento en la Ordenanza No. 031 del 25 de octubre de 2005, que fue declarada nula.

Como consecuencia de lo anterior, solicitó que se condene a los accionados al pago de \$190.656.047,6, que fue la suma retenida por concepto de la aludida estampilla con los respectivos intereses. El Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Tunja, mediante sentencia proferida el 23 de enero de 2017, resolvió negar las pretensiones.

Dicha sentencia fue apelada, siendo confirmada por el Tribunal Administrativo de Boyacá mediante sentencia de 11 de diciembre de 2018, con fundamento en las sentencias de unificación proferidas en marzo de 2018 por la Sala Plena del Consejo de Estado (28769, 29352, 2018), traídas a colación en líneas precedentes

Concluye que los pagos efectuados por concepto de la estampilla a favor del Departamento de Boyacá entre el 22 de noviembre de 2006 y el 22 de noviembre de 2011 eran situaciones jurídicas no consolidadas, pues eran susceptibles de solicitar su devolución sin que opere la prescripción, sin embargo, por las sumas canceladas antes del 22 de noviembre de 2006 si hacen parte de una situación consolidada, por tanto no se está ante un daño antijurídico, pues se justifica en “el menoscabo patrimonial en los principios de seguridad jurídica y estabilidad de las finanzas del Estado” (Tribunal Administrativo de Boyacá, 15001333300120130255-01, 2018).

Frente a los pagos que pueden ser devueltos refiere la Sala que el contribuyente no acreditó que hubiera reclamado directamente a la Administración conforme lo disponen los “artículos 11 y 21 del Decreto No. 1000 de 1997 (actualmente, artículos 11 y 16 del Decreto No. 2277 de 2012), sino que interpuso directamente la demanda de reparación directa el 18 de diciembre de 2013” (Ibíd.) y finiquita para confirmar la sentencia de primer grado:

Este aspecto tiene dos implicaciones importantes; por un lado, el contribuyente permitió que se consolidaran las situaciones jurídicas generadas con los pagos efectuados entre el 22 de noviembre de 2006 y el 18 de diciembre de 2008, lo que implica que está en la obligación de soportar esa disminución patrimonial al haber sido favorecida por su inactividad, y por otro lado, frente a los valores pagados con posterioridad a esa última fecha no puede considerarse que el daño sea cierto, en tanto que al momento de la presentación del libelo todavía le era posible a la sociedad demandante solicitar directamente su devolución ante el DEPARTAMENTO DE BOYACÁ.

CONCLUSIONES

1. Considero que las sentencias de unificación proferidas por la Sala Plena del Consejo de Estado, en torno al tema, además de trastocar la finalidad del medio de control de reparación directa, conlleva a que su cambio de postura repentina y con vacíos, perjudique a los contribuyentes que de buena fe son cumplidores de sus obligaciones tributarias y que como consecuencia de las irregularidades en las potestades normativas, tengan que asumir un perjuicio económico que no están en el deber de soportar, pues considero que no resulta posible que se le exija al contribuyente que previo a demandar en reparación directa, provoque un pronunciamiento de la administración, y que a la par se le aplique en dicho medio de control la figura de la situación jurídica consolidada, debido a que la reparación directa no está instituida para declarar la nulidad de un acto administrativo particular eficaz y no revocado, tanto así que la Sección del Consejo de Estado en sentencia de 05 de julio de 2006 consideró que sólo resulta procedente la acción de reparación directa cuando entre el daño antijurídico causado y el acto administrativo general no media acto administrativo particular que pueda ser atacado en sede jurisdiccional. Además, al ser la indemnización una forma de compensar o resarcir un perjuicio, considero que a la misma no es

posible aplicarle la prescripción de la acción ejecutiva para efectos de calcular su monto, ni la figura de la situación jurídica consolidada, pues la aplicación de las mismas, desvirtúa la esencia de la reparación directa.

2. Considero que al existir una regulación específica en el Estatuto Tributario para solicitar la devolución del pago de lo no debido ante la entidad recaudadora de un tributo ilegal, es imperioso agotar dicho trámite, y en caso de obtener una respuesta negativa, ante la existencia de un acto administrativo particular, lo procedente necesariamente es acudir a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho a solicitar la nulidad de dicho acto administrativo, y como consecuencia de tal declaratoria, que se repare el daño, entendiéndose por éste concepto, indemnizar con dinero el daño y/o el perjuicio material sufrido por el contribuyente que pago una contribución ilegal, sin que sea procedente aplicar las figuras de la situación jurídica consolidada, ni la prescripción de la acción ejecutiva, sino tan sólo la constatación de un daño antijurídico derivado del acto administrativo declarado nulo y su correspondiente reparación.

3. Considero que la teoría jurisprudencial de la situación jurídica consolidada, va en contravía de los principios constitucionales y legales de la igualdad, radicado en cabeza de los contribuyentes cumplidores de sus obligaciones quienes sufren un detrimento patrimonial si se compara su situación con aquellas personas que nunca hubieren pagado el impuesto que posteriormente fue excluido del ordenamiento jurídico. Igualmente, el de buena fe y confianza legítima de los ciudadanos que se verían afectados en caso de negarse el reintegro total de lo pagado por concepto del tributo declarado nulo, en la medida en que se desmoronarían las razones para obedecer los mandatos legales o reglamentarios que imponen obligaciones tributarias.

4. Si bien la ilegalidad del acto administrativo se declara por parte del juez a partir de la ejecutoria de la sentencia, dicha ilegalidad existió desde el momento mismo de la expedición del acto, por lo que no puede darse validez a todos los actos generados del acto nulo, dado que eso trastocaría el principio de la supremacía constitucional que constituye la piedra angular de nuestro ordenamiento jurídico.

5. Resulta ilógico que se protejan las situaciones jurídicas consolidadas con anterioridad a la declaratoria de nulidad del acto general creador de un tributo ilegal, pero no a quien sufre un perjuicio derivado de un daño producido por los efectos de la misma, hecho que es desproporcionado e injustificado a la luz del principio de reparación integral previsto en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998.

6. Considero que al aplicar la teoría de la situación jurídica consolidada y la prescripción de la acción ejecutiva en los procesos de nulidad y restablecimiento en los que se pretende el reintegro de los dineros pagados indebidamente con ocasión de un tributo ilegal, se rompe el equilibrio de las cargas públicas en la medida en que al no permitirse el reintegro del pago de lo no debido, conlleva a que el Estado se enriquezca con base en una norma ilegal y en detrimento patrimonial del contribuyente que pagó dicho tributo de buena fe.

BIBLIOGRAFÍA

Abella Zárate, J. P. (1999). *Procedimientos constitucional y contencioso administrativo en materia tributaria*. Bogotá: LEGIS.

Alexy, R. (1993). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

Antonini, L. (1996). *Dovere tributario, interesse fi scale e diritti costituzionali*. Milán: Giuffrè.

Arriola Vizcaino, A. (2001). *Derecho Fiscal*. México: Editorial Temis.

Berliri, A. (1962). *Principios de derecho tributario, traducción de Fernando Vicente Arche Domingo*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

Berliri, A. (1964). *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

- Berrocal Guerrero, L. E. (2016). *Manual del Acto Administrativo*. Bogotá: Librería Ediciones del Profesional Ltda.
- Bumenstein. (1954). *Sistema de Derecho Tributario*. Milán: Gluffré.
- Burato, A. (1967). *Manual de Finanzas Publicas*. Buenos Aires: Editorial Macchi.
- Calvo Ortega, R. (2004). Hacia un nuevo derecho tributario. *Revista Foro, Nueva Época*.
- Cerros Echeverría, K. A., & Palacios Saravia, J. A. (2014). *LOS INGRESOS PÚBLICOS COMO PARTE DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO*. San Salvador: Universidad de El Salvador.
- Cienfuegos Mateo, M. (1995). *LOS EFECTOS JURÍDICOS DE LAS SENTENCIAS PREJUDICIALES INTERPRETATIVAS DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS Y SU APLICACIÓN JUDICIAL EN LOS ESTADOS MIEMBROS*. Barcelona.
- Clavijo Hernández, F. "-2. (2001). Autonomía tributaria de los entes locales. En A. Amatucci, *ratado de derecho tributario: el derecho tributario y sus fuentes* (págs. 204-220). Bogotá: Temis.
- Cornejo-Certucha, F. (1994). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Méxio.
- Corredor Alejo, J. O. (2010). Firmeza, término de corrección y pago de lo no debido: visión bipolar del Consejo de Estado. *Revista de Orientación Tributaria Impuestos Legis*, 10-15.
- Cortes Domínguez, M. (1985). *Ordenamiento Tributario Español*. Madrid: Editorial Civitas.
- Dworkin, R. (1985). *Questioni di principio*. Milán: Il Saggiatore.
- Fernández-Rodríguez. (2014). Efectos Ex tunc. En E. Ferrer Mac-Gregor, F. Martínez Ramírez, & G. A. Figueroa Mejía), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y Convencional*. México: universidad nacional autónoma de méxico Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Fernández-Rodríguez, J. J. (2014). Efectos Ex-nunc. En E. Ferrer Mac-Gregor, F. Martínez Ramírez , & G. Figueroa Mejía), *Diccionario de Derecho Procesal Constitucional y*

Convencional. México: Universidad Nacional Autónoma de México Instituto de Investigaciones Jurídicas.

Fernandez, T. R. (1988). *La Responsabilidad Patrimonial de la Administración: Fundamento y tendencias actuales*. Buenos Aires: Editorial Abeledo-Perrot.

Ferreiro Lapatza, J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*, Marcial Pons. Madrid: Ediciones Jurídicas y Sociales S.A.

Figueroa Valdéz, J. (1985). *Las garantías constitucionales del contribuyente en la Constitución Política de 1980*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile.

Flores Zavala, E. (2001). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México: Editorial Porrúa.

Gamba Valega, C. (2005). *Régimenes Especiales del IGV y principios tributarios*.

García de Enterría, E. (1984). *Los principios de la nueva ley de expropiación forzosa*. Madrid: Civitas.

García de Enterría, E. (1992). *Nuevas Perspectivas del Derecho Administrativo*. Madrid: UNED-Civitas.

García De Enterría, E., & Fernández, T. (2001). *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Civitas.

García Maynes, E. (2002). *Introducción al estudio del derecho*. México: Porrúa.

García Vizcaíno, c. (1996). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

García-Belsunce, H. (1982). *Temas de derecho tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.

GARCÍA DE ENTERRÍA, E., & FERNÁNDEZ, T.-R. (2002). *Curso de derecho administrativo*. Civitas.

Giannini, A. D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

- González, E., & Lejeune, E. (1997). *Derecho Tributario*. Salamanda: Plaza Universitaria Ediciones .
- González-Varas Ibáñez, S. (2004). HACIA UN MODELO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO PREVENTIVO. EL EJEMPLO DE LA «EJECUCIÓN» DE LAS SENTENCIAS ANULATORIAS DE UN PLAN URBANÍSTICO. *Revista de Administración Pública*.
- Gómez, & Peña. (2010). *Curso de derecho tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Hart, H. L. (1961). *The Concept of Law*.
- Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Argentina.
- Kelsen, H. (1953). *TEORÍA PURA DEL DERECHO Y TEORÍA EGOLÓGICA* . Viena.
- Leguina Villa, J. (1987). Principios Generales del Derecho y Constitución. *Revista de Administración Pública*, 7-37.
- Lobato, R. (2001). *Derecho Fiscal*. México : Editorial Oxford.
- Martín Delgado, J. (1979). *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución Española de 1978*. Madrid: Hacienda Pública Española.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., & Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho tributario*. Navarra: Thomson Arazandi,.
- Mayer, O. (1950). *Derecho administrativo alemán, El poder tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Menéndez Moreno, A. (2000). *Derecho Financiero y Tributario*. Valladolid: Lex Nova SA.
- Messineo, F. (1951). *Manual de derecho civil y comercial*. Buenos Aires: Ediciones Jurídicas Europa América.
- Moschetti, F. (1980). *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

- Muñoz Barrios, A. (2016). *Efectos Ex Tunc y Ex Nunc en nuestro Derecho*. Bogotá: Queaprendemoshoy.com.
- Muñoz, G. (2010). Efectos en el tiempo de las sentencias de inconstitucionalidad y nulidad de las normas tributarias. *Revista de Orientación Tributaria Impuestos Legis*, 18-21.
- Nino, C. S. (2003). *Introducción al análisis del Derecho*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- Palacio Hincapié, J. Á. (2000,). *Derecho procesal administrativo*. Medellín: Librería Jurídica Sánchez LTDA.
- Pedroza, J. (1991). Conceptos y diferencias sustantivas entre tasas y precios públicos. *Decimoquintas Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario de Caracas*. Caracas: Instituto de Derechos Fiscales.
- Penagos, G. (2008). *El Acto Administrativo*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley LTDA.
- Pérez de Ayala, J. L. (1979.). *Las cargas públicas: principios constitucionales para su distribución*. Madrid: Hacienda Pública Española.
- Pérez Royo, F. (2005). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Navarra: Arazandi.
- Piza Rodriguez, J. R. (2010). *Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*.
- Plazas-Vega, M. A. (2000). Los tributos vinculados. *Revista Estudios Socio-Jurídicos*, 97-172.
- Plazas-Vega, M. A. (2001). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
- Plazas-Vega, M. A. (2005). *Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario*. Bogotá: Temis.
- Plugliatti, S. (1961). *Conoscenza e Diritto*. Milán: Giuffrè.
- Porrás, A., & López. (s.f.). *Derecho Fiscal*. México: Textos Universitarios .
- Pugliese, M. (1946). *Derecho Financiero*. México.
- Queralt, M., Serrano, L., Ollero, C., & López, y. T. (s.f.).

- Raz, J. (1979). *LA AUTORIDAD DEL DERECHO. ENSAYOS SOBRE DERECHO Y MORAL*. Oxford: Clarendon, Traducción Tamayo y Salmorán.
- Raz, J. (1980). *El concepto de sistema jurídico- The Concept of a Legal System. An Introduction to the Theory of Legal System*. Oxford: Clarendon.
- Roa, A. (1927). *Ensayo de Hacienda Pública*. La Habana: Imprenta y Papelería de Rambla, Bouza y Ca.
- Rodríguez Bereijo, Á. (1992). El sistema tributario en la Constitución”. *Revista Española de Derecho Constitucional*.
- Rodríguez, L. (2007). *Derecho administrativo general y colombiano*. Bogotá: Temis.
- Rodriguez, L. (2013). *Derecho Administrativo General y Colombiano*. Bogotá: Temis.
- Sáchica, L. C. (1976). *Constitucionalismo colombiano*. Bogotá: Editorial El Voto Nacional.
- Sáchica, L. C. (1996). *Nuevo Constitucionalismo Colombiano*. Bogotá: Temis.
- Sáinz de Bujanda, F. (1975). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid.
- Simón Otero, L. (2011). Los principios de justicia tributaria en la historia constitucional cubana. *Cuestiones Constitucionales*, 201-266.
- Sohm, R. (1975). *Instituciones de derecho privado romano. Historia y sistema*. México: Instituciones de derecho privado romano. Historia y sistema. traducción de Wenceslao Roces.
- Tamayo y Salmorán, R. (2000). *POST SCRÍPTUM AL CONCEPTO DEL DERECHO H. L. A. Hart y la teoría jurídica analítica*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Tur, N. (2018). *Ex tunc-Ex nunc*. <http://zonaobligacionesycontratosestudiantes.blogspot.com/2018/04/lexico-ex-tunc-ex-nuc.html>.
- Uckmar, V. (2001). *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*. Bogotá: Temis.

Valdés-Costa, R. (1970,). *Curso de derecho tributario*. Montevideo.

Vanoni, E. (1962). *Elementos del Derecho Tributario*. Milán .

Vergara Sandoval, R. (2009). Los principios constitucionales tributarios en Bolivia Constitucional.
Revista Boliviana de Derecho, 58-80.

Villegas, H. B. (1984). *Curso de derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

Vizcaíno Calderón, V. (1981,). *Ingresos de Derecho Público y Derecho Privado, dictamen de la Dirección General de lo contencioso del Estado, PGP*.

Zavala Ortiz, J. L. (1998). *Manual de derecho tributario*. Santiago de Chile: ConoSur Ltda.

**PROVIDENCIAS DE LA JURISDICCIÓN CONTENCIOSA
ADMINISTRATIVA- CONSEJO DE ESTADO Y TRIBUNAL SUPERIOR DE
BOYACÁ**

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 07 de mayo de 1984, Exp. 6665.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 18 de octubre de 1990, Exp. 5396.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 2 de febrero de 1995, Exp. 9273.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Auto de 24 de agosto de 1998, Exp. No. 13685.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 25 de agosto de 1998

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Auto de 19 de abril de 2001, Rad. 19517, [C.P. María Elena Giraldo Gómez]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 1 de febrero de 2002. Exp. 12256.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia 26 de septiembre de 2002, Exp. 20945

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 13 de marzo de 2003, Exp. 13336 [C.P. Ligia López]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Auto del 15 de mayo de 2003; Exp.23.205. [C.P. Alier Eduardo Hernández Enríquez]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 12 de junio de 2003. Rdo. 2002-00014-01. [C.P. María Inés Ortiz Barbosa.]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 10 de julio de 2003, Exp. 13196.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 1 de abril de 2004. Exp. 13503.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 21 de octubre de 2004. Exp. 13645.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 16 de junio de 2005. Exp. 14311.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de marzo 05 de 2003, Exp. 12248, [C.P. María Inés Ortiz Barbosa]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 05 de julio de 2006; Exp. 21.051. [Ruth Stella Correa Palacio]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 18 de octubre de 2006, Exp. 17051 [C.P. Héctor Romero Díaz]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 15 de febrero de 2007, Exp. 14508, [C.P. Hector J. Romero Díaz]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia del 16 de marzo de 2007, Exp. 2004-00832.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 31 de julio de 2009, Exp. 16577 [C.P. Hector J. Romero Diaz].

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 29 de abril de 2010, Exp. 17051, [C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 30 septiembre de 2010, Exp. 16576, [C.P. William Giraldo Giraldo]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia de 23 de febrero de 2012, Exp. 24.655.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencias de 24 de abril de 2013, Exp. 27720 y 28221.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, Sentencia del 24 de octubre de 2013. Exp. 26.690, [C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia de 29 de enero de 2014, Exp. 26689 [C.P. Mauricio Fajardo Gómez.]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, Sentencia de 2014, Exp. 28.741.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección “C”, Sentencia de 26 de marzo de 2014, Exp. 28.741.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 09 de abril de 2014. Exp. 28811 [C.P. Mauricio Fajardo Gómez]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 11 de junio de 2014. Exp. 26702 [C.P. (E) Hernán Andrade Rincón]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, 20 de octubre de 2014. Exp. 29355 [C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 29 de abril de 2015. Exp. 28486 [C.P. (E) Hernán Andrade Rincón]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 27 de mayo de 2015. Exp. 29901 [C.P. (E) Hernán Andrade Rincón]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección A, Sentencia del 24 de junio de 2015. Exp. 29901 [C.P. (E) Hernán Andrade Rincón]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sentencia de 30 de julio de 2015, Exp. 19441, [C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Auto de 16 de diciembre de 2015, Exp. 21090, [C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de abril de 2016, Rad. 2014-02171-00, [C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, Sentencia de 25 de agosto de 2016, Exp. 2014-02171, [C.P. Rocío Araújo Oñate]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, Sentencia de 25 de agosto de 2016, Exp. 2014-001752, [C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Subsección C, Sentencia del 31 de octubre de 2016. Exp. 28.741 [C.P. Guillermo Sánchez Luque]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de tutela de 26 de enero de 2017, Exp. 2016-01752 [C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de tutela de 26 de enero de 2017, Exp. 2016-01875 [C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de tutela de 26 de enero de 2017, exp. 2016-01560, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de tutela del 2 de febrero de 2017, Exp. 2016-03101. [C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 23 de febrero de 2017, Exp. 21314. [C.P. Stella Jeannette Carvajal]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 23 de febrero de 2017, Rad. 2016-02854 [C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, Sentencia de tutela del 9 de marzo de 2017 . Exp. 2016-01875 [C.P. Carlos Enrique Moreno Rubio]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Quinta, Sentencia de tutela del 9 de marzo de 2017 [C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera , Sentencia del 27 de abril de 2017. Exp. 28486 [C.P. Marta Nubia Velásquez Rico]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera , Sentencia del 10 de mayo de 2017, C.P. Marta Nubia Velásquez Rico

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera , Sentencia, 19 de julio de 2017, C.P.(E) Marta Nubia Velásquez Rico.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 08 de febrero de 2018. Exp. 21803 [C.P. Milton Chaves García]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de unificación de 13 de marzo de 2018, Rad. 20030020801 [C.P. Danilo Rojas Betancourth]

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera, Sentencia de unificación de 21 de marzo de 2018. Exp.29352

Tribunal Administrativo de Boyacá, Sentencia de 29 de enero de 2009 Rad. 15001 33 33 007 2013 00089 – 00

Tribunal Administrativo de Boyacá, Sentencia de 10 de septiembre de 2014, Rad. 2013-00744-00. [M.P. Felix Alberto Rodriguez Riveros]

Tribunal Administrativo de Boyacá, Sentencia de 11 de diciembre de 2018. Rad. 15001333300120130255-01

PROVIDENCIAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-004 del 14 de enero de 1993

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-113 del 25 de marzo de 1993

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-364 del 02 de septiembre de 1993

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-486 del 28 de octubre de 1993

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-651 del 05 de agosto de 1993

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-084 del 01 de marzo e 1995

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-246 del 01 de junio de 1995

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-537 del 23 de noviembre de 1995

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-486 del 04 de septiembre de 1996

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-390 del 22 de agosto de 1996

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-353 del 04 de agosto de 1997

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-183 del 06 de mayo de 1998

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-678 del 18 de noviembre de 1998

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-505 del 14 de julio de 1999

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-987 del 09 de diciembre de 1999

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-427 del 12 de abril de 2000

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-711 del 05 de julio de 2001

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-992 del 19 de septiembre de 2001

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-227 del 02 de abril de 2002

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-504 del 03 de julio de 2002

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-131 del 19 de febrero de 2004

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-992 del 12 de octubre de 2004

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-543 del 24 de mayo de 2005

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-121 del 22 de febrero de 2006

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-035 del 27 de enero de 2009

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-369 del 11 de mayo de 2011

Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad C-600 del 16 de septiembre de 2015

Corte Constitucional, Sentencia de tutela T-208 del 28 de febrero de 2008