

El principio de Confianza Legítima – una mirada práctica
desde la Jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte
Constitucional en Colombia

Elaborado por: José María Ayala Gómez
José Manuel Torres
Felipe Ortiz Beltrán

Especialización en Derecho Tributario
Pontificia Universidad Javeriana
Bogotá D.C.
2016

Tabla de Contenido

1. Introducción	3
2. El principio de confianza legítima.....	7
3. El principio de confianza legítima en la jurisprudencia del Consejo de Estado y su comparativo en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional.....	10
4. Análisis jurisprudencial de casos en los cuales la administración ha inducido a error al contribuyente.....	34
5. Conclusiones.....	40
6. Bibliografía	43

1. Introducción

Para contar con todos los elementos que permitieran realizar un trabajo serio y riguroso, se realizó una larga investigación, en la cual se consultó doctrina nacional, internacional y la jurisprudencia de las Altas Cortes de Colombia, observando que tanto en la práctica como determinados autores - en la mayoría de los casos colombianos - tratan indistintamente la “Confianza Legítima” como principio y como valor general del derecho.

Es por esto que antes de iniciar con el desarrollo de este texto, es necesario dejar claro que la “Confianza Legítima” se trata de un principio y no de un valor - cuestión no menos importante que su tratamiento por las Altas Cortes en Colombia (tema central de este texto) -, lo cual implica que de su aplicación se deriven consecuencias importantes.

En efecto, un valor constitucional es un enunciado demasiado abstracto que no permite tener una proyección normativa aplicable, limitándose a determinar los fines que persigue la Constitución y la Ley en nuestro país. Por el contrario, “los principios” se derivan de normas menos abstractas, más precisas, lo cual conlleva su aplicabilidad concreta y eficaz tanto por las particulares como por las autoridades administrativas y judiciales. Así lo ha reconocido la Corte Constitucional que en Sentencia C – 1287 de 2001, M.P. Marco Gerardo Monroy Cabra, señaló:

“La distinción entre principios y valores, sería una diferencia de grado de abstracción y de apertura normativa. Las normas que reconocen valores serían normas más abstractas y abiertas que las que consagran principios. Éstas, por ser más precisas, tendrían proyección normativa, es decir aplicabilidad concreta o eficacia”.

De acuerdo con lo anterior, el principio de “Confianza Legítima” tiene plena aplicabilidad en la solución de situaciones particulares y concretas, mientras que los valores actúan como un fin, una especie de guía del actuar de las autoridades administrativas y judiciales y, su inobservancia no genera consecuencias jurídicas importantes.

De otra parte, en relación a la interacción entre principios y reglas en el ordenamiento normativo colombiano, ha sido clara la doctrina y así lo ha aceptado la Corte Constitucional en su desarrollo jurisprudencial, al señalar que los principios constitucionales son mandatos que regulan la actuación tanto de la administración como de los particulares, en los cuales no se establecen unos supuestos de hecho a los cuales se les atribuye una consecuencia jurídica (característica esencial de las reglas), sino que son mandatos un tanto abstractos – más precisos que los valores, con plena aplicabilidad y proyección normativa - que imponen **deberes** en la actuación de las autoridades y de los particulares.

En ese orden de ideas, los principios se diferencian de las reglas en que los primeros son mandatos generales que rigen el actuar de la administración y se deben cumplir, mientras que las reglas son disposiciones en las que se determina una consecuencia jurídica para un supuesto factico en ella consagrado.

Consideración especial que se debe tener en cuenta al momento de analizar el principio de confianza legítima y sus efectos prácticos al momento de realizar negocios en Colombia.

El artículo 93 de la Constitución Política, establece el deber que tienen los particulares y las autoridades públicas de ceñir todas sus actuaciones al principio de buena fe, norma de la cual se desprende el principio de confianza legítima que rige las actuaciones de la administración y bajo el cual los administrados toman sus decisiones de negocio.

Así lo ha entendido la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, quienes a través de su reiterada jurisprudencia han desarrollado y dado aplicabilidad a este principio.

En el ámbito tributario – eje central de este escrito - es común observar como las autoridades al cambiar las reglas de juego de forma abrupta afectan los derechos de los particulares, pues en materia tributaria las personas toman sus decisiones realizando dos consideraciones principales: 1. El negocio particular que se busca desarrollar y 2. La optimización tributaria, esto es, la forma de optimizar el pago de tributos tomando una u otra decisión dependiendo de lo consagrado en la normatividad vigente o como lo ha llamado la doctrina Española economía de opción.

Es común que, en los países en vía de desarrollo como Colombia, necesitados de capital para suplir las necesidades de la población en materias tan diversas como salud, educación, infraestructura y demás, los ingresos tributarios tiendan a aumentar con el fin de suplir las necesidades existentes.

En Colombia, país con todas las necesidades descritas en el párrafo anterior, aunado a una guerra interna de más de 50 años, la necesidad de recursos se hace imperiosa para poder afrontar los retos de garantizar y dar plena aplicación a los derechos de sus nacionales y continuar con el desarrollo del país, por lo cual se ha visto que en los últimos años la tasa de tributación efectiva ha aumentado llegando a ser del 68.1% de las utilidades de las compañías según la ANDI¹ incluyendo pago de parafiscales y seguridad social, así como la imposición de nuevos impuestos, la conversión a permanentes de aquellos que en un principio fueron transitorios o el cambio intempestivo de normas que consagraban beneficios para los contribuyentes.

En muchos casos, este proceder del Estado colombiano desconoce las expectativas de los contribuyentes en los efectos de determinada regulación o trato por parte del Estado Colombiano, con lo cual se viola el principio de confianza legítima (artículo

¹<http://www.andi.com.co/SalPren/Documents/Encuesta%20tasa%20tributaria%20efectiva%202014.pdf>

83 Constitución Política) bajo el cual los contribuyentes planificaron sus negocios y adelantaron todas las actuaciones establecidas en la Ley con el objeto de obtener el beneficio determinado en la norma.

En palabras de la doctora Lucy Cruz de Quiñones se tiene que *“El principio de confianza legítima en materia tributaria, supone que los contribuyentes tienen la expectativa moderada de que las reglas de tributación fijadas por el Estado tengan una vocación de permanencia y, por lo tanto, el Estado no las modificará repentinamente y sin ninguna razón”*.²

Es por lo anterior que este escrito se dirige a reconstruir el desarrollo y aplicabilidad que ha tenido el principio de confianza legítima en la jurisprudencia tanto de la Corte Constitucional como del Consejo de Estado, iniciando con una breve descripción de la normativa constitucional de la cual se desprende el principio de confianza legítima, así como su deber de protección.

El objeto de este trabajo, sin desestimar la importancia del desarrollo teórico, es realizar un acercamiento desde el punto de vista práctico al principio de confianza legítima que permita identificar fácilmente su aplicabilidad en situaciones reales que se presentan en nuestro país.

² Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro. Tomo I. Editorial Universidad del Rosario. Autor: Lucy Cruz de Quiñones.

2. El principio de confianza legítima

La Constitución Política de 1991, generó grandes consecuencias en Colombia en cuanto la protección y garantía efectiva de los derechos, pues se pasó de un Estado de Derecho consagrado en la Constitución de 1886 en línea con el positivismo reinante de la época, en el cual primaba la Ley sobre la garantía y protección de los derechos de los administrados.

A partir del año 1991, Colombia fue objeto de un drástico cambio en materia constitucional, pues se pasó de un Estado de Derecho a organizarse como un Estado Social de Derecho, organización que como ha sostenido la Corte Constitucional en su reiterada jurisprudencia implica la realización de acciones positivas por parte de las autoridades colombianas encaminadas a garantizar y hacer efectivos los derechos.

De acuerdo con lo anterior, es a partir de la Constitución, en donde se establece la obligación del Estado de asegurar a los administrados que sus actuaciones ceñidas al marco jurídico y social serán protegidas.

Ese orden político, económico y social no solo se predica de la expedición de normas encaminadas a regular hechos o situaciones sociales; si no de la actuación de las tres ramas del poder público: ejecutivo, legislativo y judicial, y por supuesto de los órganos autónomos orientados a alcanzar ese fin de la “justicia”.

Desde la expedición de la Constitución de 1991, se ha visto como tanto el poder ejecutivo como el legislativo y judicial, desatendiendo el mandato expreso de la Constitución en su preámbulo, desconociendo uno de los fines del Estado colombiano que es el trato justo de todos los administrados, ha desatendido el principio de la “confianza de los particulares en las actuaciones del Estado”.

La cláusula del Estado Social de Derecho, implica la realización de acciones positivas por parte del Estado para la protección y garantía real y efectiva de los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución. En efecto “*El Estado*

*social de derecho se erige sobre los valores tradicionales de la libertad, la igualdad y la seguridad, pero su propósito principal es procurar las condiciones materiales generales para lograr su efectividad y la adecuada integración social*³. De otra parte, se tiene que “*el principio de ESDD impone la protección de los derechos constitucionales desde una perspectiva fáctica*”⁴

Se repite a lo largo de la Constitución como uno de los fines del Estado, el garantizar un orden justo. En efecto, el artículo 2 de la Constitución establece que “*son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo*”⁵.

Orden justo que se garantiza con el simple acatamiento del mandato constitucional según el cual tanto los particulares como las Autoridades deben actuar de “buena fe”, lo que permite que los particulares, en este caso los contribuyentes amparados en la “confianza” que genera el actuar siguiendo los postulados de la buena fe, confían en que el Estado respetará la Constitución, la Ley, la costumbre y las situaciones fácticas que generan beneficios para los contribuyentes.

En efecto, el artículo 83 constitucional establece el deber que tienen tanto los particulares como las autoridades de actuar bajo el principio de la “buena fe”, señalando:

³ Sentencia C – 566 del 30 de noviembre de 1995, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

⁴ Sentencia C – 288 del 18 de abril de 2012, M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

⁵ Constitución Política de Colombia de 1991, artículo 2.

“ARTICULO 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas”.

Es del principio constitucional de la buena fe, de donde se desprende el principio de la Confianza Legítima de los Administrados en las actuaciones de la Administración - acto administrativo, hecho administrativo u operación administrativa – que debe ser protegida para garantizar un orden político, económico y social justo, cumpliendo así con uno de los fines del Estado Colombiano de garantizar la vigencia de un orden justo.

Ahora bien, para nuestro caso de estudio particular, es preciso indicar que el principio de confianza legítima en materia tributaria está enfocado en encontrar una correcta sinergia o balance entre la posibilidad de modificar las normas tributarias y salvaguardar la confianza del contribuyente, dado que no se está en presencia de derechos adquiridos o situaciones jurídicas consolidadas, sino que estamos frente a eventos donde se trata de una mera expectativa, teniendo en cuenta que se tratan de normas con efecto económico relevante.

3. El principio de confianza legítima en la jurisprudencia del Consejo de Estado y su comparativo en la Jurisprudencia de la Corte Constitucional

Entrando en el eje central de este escrito, es necesario señalar que tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional han dado aplicación para resolver casos concretos al principio de confianza legítima, sin embargo, se observa una diferencia en el tratamiento de dicho principio en las dos Corporaciones, pues como se verá más adelante una no ha construido una línea jurisprudencial clara y consistente respecto de su aplicación, mientras que por el contrario la otra, desde sus primeros pronunciamientos ha seguido una sola línea argumentativa contribuyendo así a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En este capítulo veremos cómo el Consejo de Estado y la Corte Constitucional, tratan de forma distinta el principio de confianza legítima y la forma disímil de cómo lo aplican.

Para lo anterior, analizaremos diversos pronunciamientos de las dos corporaciones realizando los comentarios que consideremos necesarios para contribuir a la discusión y finalizando con dos gráficos en el que se muestran las distintas líneas argumentativas que han adoptado el Consejo de Estado y la Corte Constitucional acerca de la aplicación del principio de confianza legítima en el ordenamiento jurídico colombiano.

El objeto central de este ejercicio académico, es determinar las distintas líneas jurisprudenciales tanto del Consejo de Estado como de la Corte Constitucional, respecto de la aplicación del Principio de Confianza Legítima.

3.1. El principio de confianza legítima en la jurisprudencia del Consejo de Estado

En este punto analizaremos diversos pronunciamientos del Consejo de Estado, sobre la aplicabilidad del principio de confianza legítima en el ámbito tributario con

el objeto de poder identificar la línea argumentativa a través de la cual la corporación ha resuelto estos casos.

El Consejo de Estado a través de su jurisprudencia ha desarrollado el principio de confianza legítima, sin que a la fecha se tenga una única línea jurisprudencial sobre su aplicación, sin embargo, en los últimos pronunciamientos se ha visto un criterio un poco más unificado, tal como se muestra a continuación.

En sentencia del 18 de febrero del 2000 con número interno AC-9502, M.P. Delio Gómez Leyva, el Consejo de Estado al resolver una acción de tutea instaurada en contra de la Alcaldía Mayor de Bogotá por la Asociación Sindical de Comerciantes en Módulos Distritales (ASINCOMODIS), por su reubicación inconveniente e ilegítima, a través de la cual se solicitó que se tutelaran todos los derechos de los vendedores que conforman ASINCOMODIS, tales como el derecho inalienable al trabajo, a la igualdad de todas las personas frente a la Ley, derechos que se ven vulnerados por una reubicación ilegítima, unilateral e inconsulta que violenta flagrantemente los intereses de los vendedores no pudiendo en forma indirecta cubrir los derechos de salud y protección integral a la familia con el producto de su trabajo, señaló:

“Este principio se aplica como mecanismo para conciliar el conflicto entre los intereses público y privado, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones. Por lo tanto, la confianza que el administrado deposita en la estabilidad de la actuación de la administración, es digna de protección y debe respetarse” (subraya fuera de texto).

En esta sentencia se observa como el Consejo de Estado, al analizar la situación de los vendedores de ASINCOMODIS, reconoce la especial protección que tienen las expectativas creadas por la acción o inacción de la administración – en palabras del Consejo de Estado por su *ab initio* – que no pueden ser modificadas o

desconocidas de forma súbita por la administración, pues se desconocería la aplicación del principio de confianza legítima.

De otra parte, en tratándose de temas tributarios, en sentencia del 02 de octubre de 2002, número interno 13265, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, al resolver sobre la nulidad de los actos administrativos que impusieron una sanción al contribuyente con base en una declaración que ya había sido objeto de corrección por el contribuyente, esto es, había sido reemplazada, señaló:

“Como se observa, la administración, no obstante haber oficializado, sin objeción alguna el proyecto de corrección, elevándolo a la categoría de acto administrativo, dotado de presunción de legalidad y de los demás atributos que la ley le confiere a estos actos, en desatención de la validez y eficacia de su propio acto liquidatorio contenido en la Resolución 001246 del 18 de noviembre de 1996, que se destaca, reemplazó con todas sus consecuencias y efectos jurídicos a la inicialmente presentada el 23 de julio de 1996, decidió, casi un año después, como si ésta aún conservara su vigencia, el 14 de noviembre de 1997, proceder que a juicio de la Sala no resulta jurídico y vicia la totalidad de la actuación desde su mismo origen, por conducto de la misma División de Liquidación, a través del oficio No.01796, volver sobre ella y adicionalmente, induciendo en error a la sociedad, obtener que efectuara una corrección al acto administrativo, a todas luces improcedente.

Y es que las actuaciones de la administración que inducen en error o equivocación al contribuyente, no pueden carecer de consecuencias jurídicas, ni desproteger la confianza legítima del administrado, en cuya virtud no le es dable a la entidad oficial desconocerlos con posterioridad, ignorando que precisamente debido a su actuar, así sea a través de simples sugerencias u “oficios persuasivos”, estos mueven la conducta del administrado, quien de buena fe actúa en el sentido indicado por la administración, bajo el entendido de que precisamente la entidad fiscal aplica correctamente las disposiciones tributarias”.

En el anterior pronunciamiento se observa como el Consejo de Estado defiende la teoría del respeto al acto propio a través de la aplicación del principio de confianza legítima, en consecuencia, el principio de confianza legítima reemplaza en este caso al principio de legalidad, en tanto, no se protege una expectativa del contribuyente si no una actuación que produjo plenas consecuencias jurídicas.

En nuestra opinión, el principio de confianza legítima no se vulnera por el desconocimiento por parte de la Administración de los efectos que produjo un acto administrativo en el pasado, en cambio este actuar de la administración sin lugar a dudas desconoce el principio de legalidad, pues el acto surtió plenos efectos jurídicos y su firmeza conlleva que no pueda ser modificado.

El Consejo de Estado, en sentencia del 28 de mayo de 2005, número interno 14130, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, señaló:

“Sobre la teoría de la confianza legítima que sustenta el actor en el pronunciamiento de la Corte Constitucional contenido en la sentencia C-478 de 1998, debe precisarse que según la misma Corte, tal institución está fundada en “razones objetivas” para confiar en la durabilidad de la regulación y las alteraciones que se generarían con el cambio súbito de la misma, las cuales sostiene la Corte, no se podrían predicar sino respecto de normas que han estado vigentes por muy largo período, que no han estado sujetas a modificaciones ni propuestas sólidas de reforma; y que no es discrecional para las autoridades responsables suprimirlas. Supuestos que evidentemente no se cumplen tratándose de regular el tema de los CERT, puesto que las mismas leyes que autorizan su reconocimiento, advierten sobre la flexibilidad del incentivo y la posibilidad de modificar “en cualquier momento” los niveles porcentuales; así como la necesidad de ajustarlo permanentemente a los cambios derivados de las situaciones del mercado interno, a las políticas fiscales, aduaneras y de comercio exterior, materias que por su misma naturaleza son dinámicas y en constante

renovación. Además, de que éstas características que se repiten en los múltiples decretos expedidos para regular los aspectos que tienen que ver con el procedimiento y condiciones para su reconocimiento.”.

En este pronunciamiento, el Consejo de Estado condiciona la aplicación del principio de confianza legítima a la existencia – en cada caso – de razones objetivas que permitan confiar – según él – en que la regulación tendrá una larga duración en el tiempo, las razones objetivas que reclama el Consejo de Estado en este pronunciamientos son los siguientes: (i) la vejez de la norma; (ii) que no hubieren sido modificadas con anterioridad y (iii) que no sea discrecional para las autoridades suprimirlas.

De acuerdo con lo anterior, se observa que para el año 2005, el Consejo de Estado tomaba como criterio orientador para aplicar el principio de confianza legítima a un caso concreto la vigencia –durabilidad - de la ley en el tiempo, sin tomar en cuenta el beneficio que ésta hubiere introducido para el contribuyente, ni el perjuicio que podría generare para el contribuyente por el cambio intempestivo de las reglas de juego, limitando su análisis a factores “objetivos” que pudieran ser cuantificables o medidos, con el fin de determinar la aplicabilidad del principio de confianza legítima.

Consideramos, que en esta última interpretación del Consejo de Estado en la sentencia que se transcribió arriba, el análisis para la aplicación práctica del “Principio de Confianza Legítima” se alejó del mundo jurídico y se llevó al mundo de las consideraciones subjetivas de cada uno de los contribuyentes y de la administración, pues no existían, ni existen parámetros claros determinados, ni determinables, que permitan establecer el tiempo mínimo de existencia de una norma en el tiempo para que sobre ella se de una correcta aplicación del principio de confianza legítima.

Así mismo, no existió, ni existe en la actualidad un criterio “objetivo” que permita establecer cuando una norma va a ser objeto de un cambio inminente, a menos que se conozca de la existencia de un proyecto de ley a través del cual se pretenda su modificación, lo cual para el Consejo de Estado, constituye otro criterio para la no aplicación del principio de confianza legítima – criterio con el que tampoco estamos de acuerdo - distinto al “inminente cambio” de la normatividad.

La existencia de un proyecto de ley, a través del cual se pretenda modificar la ley en la cual se basó el contribuyente para realizar determinada acción (el hecho ya se realizó) o tomar cierta decisión de negocio e iniciar todos los estudios e inversiones necesarias para su realización (el hecho no se ha consumado) como por ejemplo: la compra de un activo fijo y tener derecho a una deducción especial por su adquisición o la creación de una sociedad bajo determinado tipo societario el cual genera unos beneficios tributarios para el contribuyente, no es un criterio válido para determinar la aplicación del principio de “Confianza Legítima”, pues este principio puede ser claramente vulnerado con la modificación de la Ley incluso siguiendo el procedimiento previsto en la Constitución y las normas legales que rigen la materia.

Lo anterior, en tanto el principio de confianza legítima no propende por el cumplimiento de la Ley procesal - respecto del procedimiento para la modificación de la Ley – sino que es una garantía instituida dentro del marco de un Estado Social de Derecho como el colombiano para la protección de los contribuyentes que actúen de buena fe con apego a la Constitución y a las normas existentes al momento de iniciarse la actuación.

Lo señalado es un tema sobre el que consideramos no hay duda, sin embargo determinar cuáles actuaciones de buena fe de los contribuyentes se protegen a través de la aplicación del “Principio de Confianza Legítima”, no es una tarea fácil. Sin embargo, esperamos que al final de este texto esta dificultad se haya superado

y quede claro para el lector tanto las acciones o hechos que se protegen a través del “Principio de Confianza Legítima”, así como el criterio de aplicación utilizado tanto por el Consejo de Estado como por la Corte Constitucional.

Con la jurisprudencia reseñada hasta el momento, se tiene que el Consejo de Estado en aplicación del principio de confianza legítima ha protegido: **(i)** meras expectativas, **(ii)** situaciones jurídicas consolidadas y **(iii)** expectativas fundadas en razones objetivas.

Ahora bien, en sentencia del 03 de agosto de 2006, número interno 14897, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, el Consejo de Estado al resolver una demanda de nulidad en contra de los Conceptos 062929 de 30 de septiembre del 2003 y 012013 del 1º de marzo de 2004 según los cuales no procede el descuento tributario establecido en el artículo 250 ET por generación de empleo para el período gravable 2003, por haber sido derogado expresamente el beneficio a través de la Ley 788 de 2002, establece:

“Lo anterior por cuanto se advierte que el beneficio consagrado en el artículo 250 del E.T. para el año gravable del 2003, en la hipótesis planteada por el actor, no es una simple expectativa sino que el contribuyente hizo uso de una opción que le otorgó la ley tributaria vigente entonces, para obtener la finalidad establecida en la norma especial, opción que debe ser respetada en la medida en que se demuestre el cumplimiento de los presupuestos y requisitos que la disposición preveía.

En efecto, el artículo 250 del E.T. consagró un estímulo para la generación de empleo, al cual el contribuyente en vigencia de la norma decide acogerse y en virtud de ello realiza una inversión, consistente en vincular a nuevos empleados a la planta de personal bajo los supuestos previstos en la citada disposición, es decir que se consolida una situación jurídica concreta y por tanto no puede ser desconocido el descuento en la vigencia fiscal del 2003, cuando bien podía

completarse en tal año el período mínimo de vinculación laboral exigido por la norma, momento para el cual el contribuyente proyectaba ser beneficiario del descuento por la continuidad en el cumplimiento de los requisitos legales.(...)”

*En conclusión, para la Sala, la tesis jurídica plasmada en los conceptos acusados contradice las normas objeto de la interpretación oficial y desconoce los principios de buena fe y **confianza legítima** de los contribuyentes beneficiarios del descuento por generación de empleo, que protege la Constitución Política, por lo que resulta fundada la solicitud de nulidad de los actos acusados”. (subrayas y negrilla fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, para el Consejo de Estado, el derogado artículo 250 ET al establecer como requisito para la deducción, la permanencia de los nuevos trabajadores por lo menos durante 1 año, condición que tuvieron en cuenta las compañías para planear la vinculación de nuevos trabajadores por los cuales solicitar el descuento señalado, para el año 2003 aún se encontraban ante los efectos generados por el cumplimiento de la norma que aunque hubiera sido derogada aún generaba efectos para quienes se acogieron a ella durante su vigencia.

En esta sentencia se observa como el Consejo de Estado, regresa a su tesis según la cual el desconocimiento de las situaciones jurídicas consolidadas viola el principio de confianza legítima de los contribuyentes.

En efecto, el análisis realizado por el Alto Tribunal en esta última sentencia del año 2006, no enfoca su análisis para determinar la “aplicabilidad” en la práctica del “Principio de Confianza Legítima” en la existencia de la ley y su confianza en la durabilidad en el tiempo de la norma, ni en el hecho de que no existieran propuestas formales de modificación de la Ley o propuestas de reforma; sino que centra su análisis en la existencia de la norma y la realización del hecho en ella descrito por

parte del contribuyente y en la existencia de requisitos sin cumplir, pero que se esperan cumplir en el futuro, esto es, establece la necesidad de identificar la realización por el contribuyente de la acción descrita en la norma y la falta de cumplimiento de ciertos requisitos que se esperan cumplir el futuro para poder así proteger la actuación del contribuyente bajo la aplicación del “Principio de Confianza Legítima”.

En esta última tesis que desarrolla la Sección Cuarta del Consejo de Estado para la aplicación del Principio de Confianza Legítima a un caso práctico, se combina (i) la realización del hecho establecido en la norma (acción positiva) con (ii) la existencia de ciertos requisitos por cumplir que requieren del paso del tiempo para su cumplimiento por lo cual la situación a un no se consolida en cabeza del contribuyente.

Para entender este nuevo análisis que realiza el Consejo de Estado y lo señalado en el párrafo anterior, es necesario precisar y diferenciar claramente, dos términos que tanto la doctrina nacional como la jurisprudencia han utilizado indistintamente para determinar el ámbito de aplicación del “Principio de Confianza Legítima” como lo son: (i) expectativa y (ii) situación jurídica consolidada.

(i) *La expectativa, consiste en probabilidades de adquisición futura de un derecho que, por no haberse consolidado, pueden ser reguladas por el Legislador, con sujeción a parámetros de justicia y de equidad. En las meras expectativas, resulta probable que los presupuestos lleguen a consolidarse en el futuro*⁶. Por el contrario, la situación jurídica consolidada consiste en que la persona ya adquirió el derecho, la ley ya surtió plenos efectos sobre un caso particular.

⁶ Sentencia C – 242 de 2009, M.P. Mauricio González Cuervo

(ii) En efecto, acerca de la situación jurídica consolidada el Consejo de Estado ha señalado en reiterada jurisprudencia de la cual citamos la sentencia del 7 de junio 1993 con número 3989, C.P. Delio Gómez Leiva lo siguiente:

“Ciertamente, existe poder soberano del legislador para modificar la normatividad en materia impositiva en todos sus aspectos; las tarifas del impuesto sobre la renta, cambio de las bases tributarias, eliminación o consagración de exenciones, por ejemplo, lo cual no quiere decir que este poder conlleve a que la nueva ley pueda arrasar con situaciones engendradas y consolidadas bajo el amparo de la legislación que se deroga, por estar la conducta del contribuyente dentro del supuesto jurídico previsto en la norma vigente al momento de su realización, cumpliendo así la condición impuesta para producir todos los efectos. Por lo tanto, si la conducta se desarrolla conforme a la hipótesis jurídica está llamada a producir los efectos jurídicos de manera inmediata” (subraya fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior y contrario a la mera expectativa, la situación jurídica consolidada hace referencia que el hecho regulado en la Ley ya tuvo ocurrencia por lo cual, ya se produjeron las consecuencias jurídicas descritas en la norma.

Ahora bien, retomando el análisis jurisprudencial del Consejo de Estado, acerca de la aplicabilidad del principio de confianza legítima en materia tributaria, se tiene que, en sentencia del 2 de febrero de 2012 número 17883 y C.P. William Giraldo Giraldo el Consejo de Estado, señaló:

“En cuanto al principio de confianza legítima, la Corte Constitucional ha dicho que se trata de un principio en virtud del cual, la Administración debe actuar conforme al respeto por el acto propio.

Así, las autoridades deben actuar de manera coherente con sus comportamientos pasados y, en consecuencia, no pueden modificar sus

actuaciones de manera inconsulta y abrupta cuando ese cambio afecta de manera directa a un particular.

Bajo este concepto, es claro que la Administración no vulneró el principio de confianza legítima con su actuación, por cuanto la determinación del impuesto predial unificado se realizó de acuerdo con la información reportada por la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos y el Departamento Administrativo de Catastro Distrital.

*Además, su posición jurídica respecto de la existencia del predio siempre se mantuvo, sin que pueda decirse que, en este caso se hubieren creado **expectativas** favorables al administrado y de forma abrupta las hubiera eliminado” (negrilla y subraya fuera de texto).*

De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado vuelve en el año 2012 a defender la tesis inicialmente planteada, en su jurisprudencia del año 2000 inclusive, según la cual el Principio de Confianza Legítima se aplica como mecanismo para conciliar el conflicto entre los intereses público y privado, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado.

Contrario a lo que cualquiera pensaría, y de acuerdo con lo señalado a lo largo de este escrito, se tiene que, a pesar de que en apariencia el principio de confianza legítima es un tema pacífico, ha sido el propio Consejo de Estado quien lo ha utilizado de manera equivocada e indiscriminada para la protección tanto de las expectativas favorables para el administrado creadas por el Estado como para la protección de situaciones jurídicas consolidadas – que como ya se señaló se protegen a través de la aplicación de otro principio general del derecho, distinto al “Principio de la Confianza Legítima”-.

Ahora bien, el Consejo de Estado en sentencia del 24 de mayo de 2012 con número 18768, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, al resolver un asunto acerca de si

la reclasificación que hace la DIAN del producto MENOCAI de medicamento (excluido de IVA) a alimento (gravado con IVA) desconoció los principios de buena fe y de confianza legítima de la demandante, señaló:

“El artículo 83 de la Constitución establece que las actuaciones de los particulares y de la Administración se deben ceñir a los postulados de la buena fe.

De esta manera, el artículo 83 de la Constitución protege a los administrados que por razones objetivas, serias y legítimamente fundadas confían en las regulaciones de la Administración, frente a los cambios repentinos que se puedan presentar en las decisiones de ésta”.

Para el mismo año 2012 observamos como el Consejo de Estado profundiza su análisis sobre la aplicación del Principio de Confianza Legítima, estableciendo determinados criterios a partir de los cuales el actuar de buena fe (artículo 83 Constitución Política) del contribuyente debe ser protegido por las Autoridades, siempre y cuando se cumplan cada uno de los siguientes tres requisitos: (i) exista una razón objetiva que respalde el actuar del contribuyente; (ii) el actuar del contribuyente tenga un fundamento legítimo y (iii) exista una regulación legal que el contribuyente espera y confía en que le sea aplicable.

De otra parte, en sentencia del 21 de junio de 2012 con número 18134, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia al resolver un asunto que también trataba acerca de la reclasificación arancelaria que realizó la DIAN de un producto autorizado para su fabricación y comercialización por parte de INVIMA pero que para las Autoridades Fiscales se trataba de un alimento gravado con IVA, se señaló:

*“La Sala debe manifestar que la aplicación del principio de confianza legítima presupone la existencia de expectativas serias y fundadas, cuya conformación debe ser consecuente con actuaciones precedentes de la administración que generen la **convicción** de estabilidad en el estado de cosas anterior”.*

De esta manera, el artículo 83 de la Constitución protege a los administrados que por razones objetivas, serias y legítimamente fundadas confían en las regulaciones de la Administración, frente a los cambios repentinos que se puedan presentar en las decisiones de ésta” (subraya fuera de texto).

En esta sentencia se introducen nuevos elementos de análisis para determinar la aplicación práctica del “Principio de Confianza Legítima” como lo son: (i) unas expectativas serias y fundadas; (ii) la convicción del particular en el estado de cosas anterior.

Es necesario detenerse en la frase *“la convicción del particular en el estado de cosas anterior”*. Estado de cosas que no está circunscrito únicamente a la existencia de una ley que regule determinada situación, sino también al actuar de la Administración, es decir, la omisión del Estado que permite a una persona confiar en que lo que ha realizado por años y que nunca ha sido cuestionado por el Estado, por lo cual con su silencio y omisión se lleva al contribuyente a convencerse firmemente que su actuación está de acuerdo con la Constitución y la Ley, actuación que debe ser protegida a través de la aplicación del “Principio de Confianza Legítima” en tanto el Estado creó – con su omisión – una expectativa seria y fundada para el contribuyente.

Sin perjuicio de lo anterior, si bien en el último pronunciamiento transcrito del Consejo de Estado, se introduce un elemento de análisis importantísimo para resolver la aplicación o no del “Principio de Confianza legítima” como lo es la plena convicción del contribuyente en el estado de cosas anterior, aun nos encontramos en el ámbito de lo subjetivo –contrario a lo señalado por el Alto Tribunal en sus primeras sentencias - sin reglas claras, sin factores o puntos fácilmente identificables, sin un punto de partida claramente determinado o por lo menos determinable que permitan desde un punto de vista netamente objetivo determinar la aplicabilidad del principio de confianza legítima a determinada situación de hecho.

En efecto, se tiene que cuando la norma habla de “convicción” hace referencia a las razones – cualesquiera – que llevan al contribuyente a confiar que las actuaciones realizadas hasta el momento o las actuaciones a realizar se encuentran conforme a la Ley y la Constitución, por lo tanto, sus expectativas en las consecuencias positivas que generarían sus actuaciones se mantendrán en el tiempo.

Si bien, el contribuyente actúa motivado en su convencimiento de que su actuación está de acuerdo con la Ley y la Constitución, debe convencer a las Autoridades que en efecto su actuar se fundamentó en este “convencimiento” y es acá donde se empieza a hacer difícil la aplicación del Principio de Confianza Legítima, en tanto no existen parámetros claramente definidos en la Ley o la Jurisprudencia a través de los cuales el contribuyente conduzca a la Autoridad a creer en que su actuación se dio bajo la plena “convicción” en el estado de cosas anterior.

De lo anterior se desprende de forma clara que aún continuamos en el terreno de la subjetividad, pues la no existencia de parámetros objetivos para la aplicación del Principio de Confianza Legítima, indefectiblemente nos conducen a esta situación. Situación que no calificaremos ni de mala ni buena para el contribuyente pues este objetivo desborda el alcance de este escrito.

Si bien existen requisitos que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha ido determinando a través del tiempo en cada uno de sus fallos en que da aplicación a este principio, como lo son: (i) las expectativas fundadas (ii) la convicción en el estado de cosas anterior. En la práctica se observa que la dificultad en la correcta y efectiva aplicación del Principio de Confianza Legítima se presenta a la hora de convencer a la Autoridad, de la plena aplicabilidad del principio en la situación de hecho que se cuestiona, pues la inexistencia de reglas objetivas – anhelo de algunos operadores jurídicos – y claras que conlleven a determinar su aplicabilidad hacen en muchas ocasiones poco efectivo el citado principio general del derecho.

Por último el Consejo de Estado en Sentencia del 28 de mayo de 2015 con número 20318, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, al resolver un asunto acerca de si las declaraciones bimestrales del ICA presentadas bimestralmente por la sociedad demandante, fueron suficientes para satisfacer la obligación formal que surgió por la realización de actividades gravadas con el impuesto de Industria y Comercio, o si, por el contrario, era necesario que se presentara una declaración anual consolidada señaló:

“Esta Corporación se ha pronunciado en diversas oportunidades sobre la prohibición de modificar el período de causación del impuesto de Industria y Comercio⁷, al señalar que por disposición legal, este es anual⁸, y que por lo tanto, no le es dable a los entes territoriales variar esa periodicidad.

Sin embargo, si las disposiciones municipales y distritales, contrariando tal prohibición, establecen un periodo distinto al consagrado en la ley, y el contribuyente, en los términos de dichas normas, declara y paga el impuesto, deben reconocerse efectos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe

Así lo impone el principio de confianza legítima, “que exige que el Estado respete las normas y los reglamentos previamente establecidos, de modo que los particulares tengan certeza frente a los trámites o procedimientos que deben agotar cuando acuden a la administración” (subraya fuera de texto).

Para el año 2015, se encuentra otro punto de vista desde el cual el Consejo de Estado da aplicación al “Principio de Confianza Legítima”, pues ya no se trata de las expectativas de los contribuyentes en los efectos positivos de sus actuaciones, sino en el deber que tienen las Autoridades de respetar las disposiciones legales previamente establecidas.

⁷ Ver sentencia de veintiocho (28) de febrero de dos mil trece (2013), Radicación número: 70001-23-31-000-2007-00240-01(18340), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ Excepto en el Distrito Capital, en el que es bimestral, por virtud del régimen especial que lo cobija.

Si bien, es cierto que las Autoridades Estatales deben respetar los trámites y o procedimientos previamente establecidos, este deber se encuentra íntimamente ligado sin necesidad de entrar en otras más consideraciones con el simple cumplimiento de la Ley, por lo tanto en estas situaciones los contribuyentes no deben ser protegidos mediante la aplicación del “Principio de Confianza Legítima”, sino simplemente a través de un estudio de la legalidad de la actuación de la administración, actuación que al desconocer lo estipulado en la Ley y los reglamentos es irregular e ilegal.

De la jurisprudencia analizada, se evidencia que el Consejo de Estado hasta el año 2012, no tuvo una posición uniforme y mucho menos pacífica en torno a la aplicación a casos prácticos, del principio de confianza legítima. Por el contrario, en sus diversos pronunciamientos ha protegido diversas situaciones – muy distintas – a través de la aplicación del mencionado principio a saber: (i) protegiendo situaciones jurídicas consolidadas, (ii) protegiendo meras expectativas, (iii) protegiendo legítimamente expectativas fundadas y con plena convicción y (IV) protegiendo situaciones en las cuales el Estado no daba aplicación a las normas imperantes.

Lo anterior lleva a que en la práctica el “Principio de Confianza Legítima” se utilice de forma indistinta tanto por los particulares como por las Autoridades, haciendo sumamente complicado su aplicación para casos prácticos, reales.

Sin embargo, a partir del año 2012, el Consejo de Estado ha dado un giro importante en su jurisprudencia al aplicar el principio de confianza legítima a casos particulares, protegiendo a través de su aplicación expectativas de los contribuyentes.

Lo anterior se resume en la siguiente grafica de la línea jurisprudencial del Consejo de Estado en materia de aplicación del principio de Confianza Legítima:

Línea jurisprudencial del Consejo de Estado sobre aplicación del principio de confianza legítima

Protege las expectativas de los contribuyentes

Se predica respecto de normas que han estado vigentes por un largo periodo de tiempo, que no han estado sujetas a modificaciones no propuestas sólidas de reforma

Protege las situaciones jurídicas consolidadas

●
Sentencia AC-9502 de 200

●
Sentencia No. 14130 de 2005

●
Sentencia No. 13265 de 2002

●
Sentencia No. 17883 de 2012

●
Sentencia No. 14897 de 2006

●
Sentencia 18768 de 2012

●
Sentencia No. 18134 de 2012

3.2. EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL.

Distinto a lo que ha pasado en la jurisprudencia del Consejo de Estado, la Corte Constitucional ha desarrollado con mayor profundidad el principio de confianza legítima y su aplicación en la resolución de casos particulares.

De la investigación realizada se observa que la Corte Constitucional tiene claro el ámbito de Protección del Principio de Confianza Legítima y la diferencia entre la protección de una mera expectativa y una situación jurídica consolidada a diferencia de lo que ocurre en el Consejo de Estado.

En efecto, tal como se vio antes, en el Consejo de Estado aún se presenta de manera equivocada la invocación del Principio de Confianza Legítima para la protección de situaciones jurídicas consolidadas.

De otra parte para el año 2004, la Corte Constitucional en sentencia C-131 del 19 de febrero, M.P. Clara Inés Vargas Hernández, al analizar las implicaciones del Principio de Confianza Legítima en Colombia consideró lo siguiente:

“Se trata, por tanto, que el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas. En tal sentido, no se trata de amparar situaciones en las cuales el administrado sea titular de un derecho adquirido, ya que su posición jurídica es susceptible de ser modificada por la Administración, es decir, se trata de una mera expectativa en que una determinada situación de hecho o regulación jurídica no serán modificadas intempestivamente. De allí que el Estado se encuentre, en estos casos, ante la obligación de proporcionarle al afectado un plazo razonable, así como los medios, para adaptarse a la nueva situación.

(...)

De igual manera, la Corte ha insistido en que la garantía de la confianza legítima, de forma alguna se opone a que el Congreso de la República modifique las leyes existentes, lo cual iría en contra del principio democrático. No se trata, por tanto, de petrificar el sistema jurídico. De tal suerte que, en el ámbito tributario, esta Corporación ha considerado que únicamente “es viable predicar la vigencia del citado principio cuando quiera que existan realmente razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, como por ejemplo, cuando la norma en cuestión ha estado vigente por un largo período, no ha estado sujeta a modificaciones ni se ha propuesto su reforma, su existencia es obligatoria “es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio” y ha generado “efectos previsibles significativos”, esto es, que los particulares han acomodado su comportamiento a lo prescrito por la norma. (subraya fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, el Principio de Confianza Legítima es una garantía de protección de las expectativas de los contribuyentes frente a los cambios bruscos e inesperados efectuados por las Autoridades.

Este principio no solo busca evitar los cambios bruscos e intempestivos, sino que también en aquellos casos en que se presente un cambio brusco de las expectativas de los contribuyentes, necesarios debido a la realidad social y económica del momento, su aplicación conlleva que si bien el cambio existe y produce plenos efectos jurídicos, para los contribuyentes que tenían expectativas legítimas se les otorgue un periodo de transición en el cual puedan adaptarse a los cambios legislativos adoptados.

En Sentencia C – 822 de 2011, la Corte Constitucional resolvió el siguiente problema jurídico: *¿Afecta el principio de buena fe y de confianza legítima la extensión legal del impuesto predial y la contribución de valorización a los tenedores de bienes públicos sin establecer desde cuando empezaría a regir?* estableció:

“Como vemos, la “confianza legítima” no constituye un límite a la posibilidad de que el Legislador derogue una normatividad anterior, pues la persona no goza de un derecho adquirido sino de una situación revocable, esto es, de una mera expectativa. Es cierto que se trata de una suerte de expectativa que goza de una cierta protección, por cuanto existían razones que justificaban la confianza del administrado en que la regulación que lo amparaba se seguiría manteniendo. Sin embargo, es claro que la protección de esa confianza legítima, y a diferencia de la garantía de los derechos adquiridos, no impide que el Legislador, por razones de interés general, modifique las regulaciones sobre un determinado asunto, por lo cual mal puede invocarse este principio para solicitar la inexecutable de una norma que se limitó a suprimir un beneficio de fomento”. (subraya fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, para la Corte Constitucional es claro que el “Principio de Confianza Legítima” protege las meras expectativas de los contribuyentes, lo cual no conlleva la inmutabilidad de la normatividad tributaria, pues precisamente por su carácter tributario se encuentra sujeta a diversos ajustes debido a los constantes cambios económicos que se presenten.

Es importante resaltar como la Honorable Corte Constitucional, trata con total claridad sin confundir – lo que si hace el Consejo de Estado – el Principio de Confianza Legítima y los derechos adquiridos – que en el ámbito tributario se trata como situaciones jurídicas consolidadas -.

De otra parte, en sentencia C – 785 de 2012, M. P. Jorge Iván Palacio Palacio la Honorable Corte Constitucional señaló:

“Este principio atado al de buena fe, trae consigo que el Estado no pueda de manera súbita cambiar las reglas del juego que regulaban sus relaciones con los particulares, sin que medie un periodo de transición que permita que el particular ajuste su actuar a las nuevas disposiciones.

Así las cosas, este principio surge como un límite a la actuación de las autoridades públicas. En este orden de ideas, cuando se genera a los particulares la convicción de estabilidad en el estado de cosas anterior⁹ y la certeza de que su actuar está amparado por la legalidad, éstas no pueden producir cambios inesperados que tengan consecuencias gravosas en el particular y en esa medida deben otorgarle tiempo y mecanismos para que se ajusten a la nueva situación”. (subraya fuera de texto).

Esta sentencia de la Honorable Corte Constitucional, presenta nuevos elementos para el análisis de la aplicabilidad del Principio de Confianza Legítima en Colombia.

Pues si bien, deja claro que el Principio de Confianza Legítima protege las meras expectativas de los particulares, establece la forma en que opera esa protección señalando, en tanto al cambiar de forma abrupta las reglas de juego con que se venían regulando los particulares se desconoce el Principio de Confianza Legítima de los Administrados en sus actuaciones y en el consecuente respeto de la administración.

Ahora bien, en cuenta al asunto específico de las normas tributarias, la Corte Constitucional analizó el Principio de Confianza Legítima ya no como un mecanismo de protección de las expectativas de los contribuyentes en el estado de cosas anterior, si no como un límite para la actuación de las Autoridades Públicas en el país, las cuales deben respetar las expectativas creadas al contribuyente.

⁹ Sentencia T-210 de 2010

Sin embargo, en el ámbito tributario este límite a la actuación de las autoridades por el respeto que deben tener por el estado de cosas anterior, se ve restringido pues como señalaremos más adelante, la aplicabilidad del Principio de Confianza Legítima no puede llevar a que las leyes se conviertan en cláusulas inmodificables más aún cuando se trata de asuntos tributarios de regulación cambiante debido a como se señaló en la introducción a este escrito la globalización, las dinámicas económicas mundiales, la volatilidad de la economía colombiana y muchos otros factores que hacen necesaria la modificación de la regulación tributaria para que esta se adapte a las nuevas necesidades económicas de la nación y de los contribuyentes.

En efecto, continúa la Honorable Corte Constitucional señalando en la Sentencia C – 785 de 2012, M. P. Jorge Iván Palacio Palacio lo siguiente:

“Ahora bien, el principio de confianza legítima respecto de la actividad del legislador no puede entenderse de manera absoluta, por cuanto llevaría a que el ordenamiento jurídico se petrificara. Específicamente en materia tributaria, no es posible hablar de derechos adquiridos de los administrados, puesto que el legislador tiene facultad de establecer modificaciones o de crear tributos por razones de política fiscal.¹⁰ Al respecto la Corte señaló que “El principio de confianza legítima, no supone la imposibilidad de modificación de las disposiciones tributarias, pues la persona no goza en principio de una situación jurídica consolidada, sino de una expectativa modificable” (subraya fuera de texto).

¹⁰ Sentencia C-903 de 2011.

Tal como se señaló antes, el Principio de Confianza Legítima no puede llevar a que el legislador vea restringida su facultad de crear las Leyes, más en materia tributaria.

Sin bien lo anterior es totalmente cierto, aclara la Corte – cosa que confunde el Consejo de Estado – que las expectativas de las contribuyentes sí pueden ser modificadas por el legislador, cosa distinta si se quisiera modificar una situación jurídica consolidada, la cual si goza de total protección pero a través de la aplicación del principio de la irretroactividad de la norma – tal como se señaló en hojas iniciales de este escrito -.

Contrario a lo que ocurre con la línea jurisprudencial del Consejo de Estado, la Corte Constitucional, si bien tiene muchos menos pronunciamientos en los cuales se aplique el principio de confianza legítima en materia tributaria, ha logrado tener una uniformidad de criterios al momento de su aplicación a casos concretos.

Lo anterior, se evidencia con mayor claridad en la siguiente línea de tiempo de la Jurisprudencia de la Corte Constitucional:

Línea jurisprudencial de la Corte Constitucional sobre aplicación
del principio de confianza legítima

Protege las expectativas de los
contribuyentes

Protege las situaciones
jurídicas consolidadas



Sentencia C-131 de 2004



Sentencia C – 822 de 2011



Sentencia C – 785 de 2012

4. Análisis jurisprudencial de casos en los cuales la administración ha inducido a error al contribuyente.

Analizadas las diferentes posturas que han plasmado tanto la Corte Constitucional como el Consejo de Estado con relación al principio de confianza legítima en materia tributaria, consideremos que por su importancia en la vida práctica de los contribuyentes, es necesario dedicar un título especial a mostrar en un cuadro comparativo los casos particulares donde se evidencia como la administración de impuestos ha inducido a error al contribuyente y, en consecuencia, ha transgredido el principio de confianza legítima.

De otra parte, se mostrara que si bien el contribuyente ha alegado la violación el referido principio, la Corte Constitucional y el Consejo de Estado tienen una interpretación diferente.

Este comparativo se realiza con el objeto de dar al lector herramientas para el análisis y defensa desde un punto de vista técnico tributario, en aquellos casos en los cuales las Autoridades induzcan a error al contribuyente y en consecuencia se deba aplicar el principio de confianza legítima.

Casos en que <u>no</u> se indujo a error al contribuyente	Posición en materia tributaria para el caso concreto
Sentencia C-785 de 2012 se plantea el tema tributario en relación al principio de confianza legítima, por parte de una ciudadana en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 1 de la ley 1430 de 2010 sobre normas tributarias, por vulnerar los derechos de irretroactividad, igualdad y confianza legítima. La norma demandada entregaba un beneficio referente al impuesto sobre la renta al cual se realizaba una deducción por invertir en activos fijos reales productivos, donde el articulado señalado eliminó ésta exención para el año gravable 2011, permitiendo obtener la deducción para las personas que hayan presentado la solicitud de contrato de estabilidad jurídica antes del	<u>La Corte señala que tanto el principio de igualdad como el de confianza legítima no fueron quebrantados porque la obtención de la deducción sobre el impuesto a la renta del treinta por ciento (30%), que otorgaba la ley 1370 de 2009, anterior a la ley 1430 que lo elimino, abrió fue una posibilidad a las personas que solicitaron contratos de estabilidad jurídica antes del 1 de noviembre de 2010 teniendo una mera expectativa, la causa dicha deducción se haría efectiva a las personas que cumpliera los requisitos de ley y lograran suscribir el contrato, no simplemente solicitándolo. Por lo tanto, aquellos que lo peticionaron no tenían un derecho constituido para poder aplicar el principio de confianza legítima colocándolos a</u>

<p>primero (1) de noviembre de 2010. La accionante señala que la ley 1340 quebranta el principio de igualdad porque el año gravable donde se elimina el beneficio es 2011, manifestando que a las personas entre noviembre y diciembre de 2010 solicitaran estos contratos no son tratados de igual manera, a los que requirieron la suscripción durante el mismo año en meses anteriores sin ningún motivo, además de la violación al principio de irretroactividad establecido en materia tributaria por la Corte, indicando; en tema de impuestos las normas se aplicarían al período fiscal siguiente a la promulgación de la ley a menos que haya un beneficio para los contribuyentes, sumado a ello está el argumento del quebrantamiento del principio de confianza legítima por la naturaleza del contrato en el cual pueden solicitar estabilidad de la normas tributarias vigentes como se interpreta el artículo 1 de la ley 963, estabilidad no protegida en el caso concreto según la accionante por las fechas señaladas de la ley 1340.</p>	<p>todos en igualdad de trato al no encontrarse <u>oportunidades diferentes, así indicó la corte en el presente caso; “es claro que solamente la suscripción de un contrato de estabilidad jurídica previo el cumplimiento de ciertos requisitos legales generaría un derecho consolidado y por ende, privilegiado del principio de confianza legítima”, de igual manera señaló que el resquebrajamiento del principio de irretroactividad fue inexistente, visualizando el fundamento anterior no se puede hablar de aplicación de dicho precepto cuando no es una situación consolidada, reiterando la Corte por medio del principio de confianza legítima la protección de derechos sólidos y más en materia tributaria donde se encuentra en juego el presupuesto de la nación, el legislador puede modificar las leyes para favorecer el interés general, por éste motivo la ley tributaria no puede ser endurecida por los diferentes factores fluctuantes como el ingreso y gasto público, más en el caso concreto que se adquiere estabilidad con la firma del contrato y no con una posibilidad, por ésta razón la Corte declaro exequible lo debatido en la norma.</u></p> <p><u>Análisis.</u> <u>Se observa que la intención de la Colegiatura no es dejar desprotegido los derechos de los contribuyentes, y mucho menos defraudar la buena fe depositada por los ciudadanos en materia tributaria a pesar de la protección entregada por la confianza legítima que persigue no frustrar a la comunidad en sus derechos pero viéndolo con un enfoque en expectativas más no en un derecho consolidado, sin embargo ésta expectativa debe tener un contenido de certeza en relación a la parte fáctica siendo entregada por la entidad pública o en el caso por el legislador quien proporciona la estabilidad del derecho a si no se encuentre claro en la norma, por ende es evidente en la presente jurisprudencia que la norma no creó un expectativa cierta, como lo dice la última palabra en un entendimiento indubitable que garantizara la deducción de impuestos sobre la renta, la ley controvertida es clara señala límites para los solicitantes sin crear estabilidad o correr un grave peligro sobre algún derecho, la corte inclusive cierra más el campo de aplicación de la confianza legítima sobre materia tributaria teniendo potestad para modificar normas.</u></p>
---	--

<p><u>Sentencia C – 1215 de 2001</u> ¿Al momento de expedirse la Ley 633 de 2000 existía una situación consolidada respecto del plazo de cinco años a partir de la expedición de la Ley 488 de 1998 para solicitar el descuento tributario por los saldos pendientes del IVA pagado por la adquisición o nacionalización de activos?.</p> <p>Y resulta contrario a la seguridad jurídica que los beneficios a los que se refiere la disposición acusada sólo puedan solicitarse durante el periodo fiscal siguiente al de la vigencia de la Ley 633 de 2000?</p>	<p>El descuento tributario del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de activos fijos establecido por la Ley 6ª de 1992, fue derogado por la Ley 488 de 1998. Inicialmente tal descuento debía aplicarse al impuesto de renta del mismo año de la nacionalización o adquisición de los activos. Posteriormente, la Ley 223 de 1995 dispuso que cuando ello no fuese posible, los contribuyentes podrían solicitarlo en los años subsiguientes, sin imponer un límite temporal. La Ley 488 dispuso que quienes para la fecha de expedición de esa ley tuviesen saldos pendientes por descontar, podrían solicitarlos dentro de los cinco años siguientes.</p> <p>Esta última disposición de la Ley 488 de 1998, o sea aquella mediante la cual se estableció un plazo de cinco años para solicitar el beneficio ya causado, fue demandada ante la Corte, por considerar el actor que la misma tenía alcance retroactivo y afectaba derechos adquiridos de los contribuyentes. Dicha demanda fue resuelta mediante Sentencia C-926 de 2000, en la cual la Corte hizo una distinción: Los contribuyentes que para el momento de expedirse la Ley 488 de 1998 ya se hubiesen hecho acreedores al beneficio del descuento tributario, tenían una situación jurídica consolidada respecto de su posibilidad de solicitar tal descuento. Sin embargo, encontró la Corte que tal situación no se predicaba respecto de la oportunidad para hacer la solicitud y que el hecho de que el legislador no hubiese fijado un límite temporal para el efecto no quería decir que no pudiese hacerlo en el futuro. En consecuencia, la Corte declaró exequible la disposición acusada, al encontrar que la misma se desarrollaba dentro del ámbito de configuración que en materia tributaria tiene el legislador y que, más que desconocer un derecho, por el contrario, implicaba una previsión de legislador orientada a protegerlo, cuando al derogar el beneficio dispone la oportunidad para que quienes ya se hicieron acreedores al mismo puedan solicitarlo.</p> <p>Análisis: No obstante que el legislador había determinado en cinco años el plazo que hasta 1998 era indefinido, ello no quiere decir que, respetando la situación consolidada en cabeza de quienes se hubiesen hecho acreedores al beneficio con anterioridad y por virtud de la cual</p>
--	--

	<p>deben tener la oportunidad para hacerlo efectivo, el legislador, en ejercicio de su potestad de configuración, no pueda variar el plazo cuando existan razones que así lo justifiquen. Sin embargo, si bien en este caso, respecto del plazo fijado con anterioridad, el legislador no se enfrenta a una situación jurídica consolidada, si debe respetar la confianza legítima que se ha generado en los beneficiarios, confianza que radica en que el plazo habrá de ser razonable en función de su suficiencia para que el beneficio pueda hacerse efectivo en ese término.</p> <p>De esa forma se declara exequible el artículo 52 de la Ley 633 de 2001, bajo el entendido de que su aplicación será para el siguiente periodo fiscal y que se respetará el plazo inicial de cinco años fijado por el artículo 115-1 del Estatuto Tributario para el ejercicio del descuento tributario a que allí se hace mención.</p>
--	---

Casos en que <u>sí</u> se indujo a error al contribuyente	Posición en materia tributaria para el caso concreto
<p>Sentencia 25000-23-27-000-2001-00274-01(13265) Consejo de Estado, sección cuarta, MP Juan Ángel Palacio Hincapié.</p> <p>¿La liquidación privada del impuesto a las ventas, la cual fue objeto de liquidación oficial de corrección por la DIAN, en donde no se reflejó inexactitudes ni errores aritméticos, puede ser luego modificada mediante requerimiento por la administración y a partir de esto aplicar una sanción?</p> <p>¿Atenta contra el principio de confianza legítima que la administración haciendo caso omiso a sus propios actos, invitó al contribuyente a corregir una declaración ya corregida por ella misma, induciéndola en error y luego sancionándola?</p>	<p>“Como se observa, la administración, no obstante haber oficializado, sin objeción alguna el proyecto de corrección, elevándolo a la categoría de acto administrativo, dotado de presunción de legalidad y de los demás atributos que la ley le confiere a estos actos, en desatención de la validez y eficacia de su propio acto liquidatorio contenido en la Resolución 001246 del 18 de noviembre de 1996, que se destaca, <u>reemplazó con todas sus consecuencias y efectos jurídicos a la inicialmente presentada el 23 de julio de 1996</u>, decidió, casi un año después, como si ésta aún conservara su vigencia, el 14 de noviembre de 1997, en proceder que a juicio de la Sala no resulta jurídico y vicia la totalidad de la actuación desde su mismo origen, por conducto de la <u>misma División de Liquidación</u>, a través del oficio No.01796, volver sobre ella y adicionalmente, induciendo en error a la sociedad, obtener que efectuara una</p>

	<p><i>corrección al acto administrativo, a todas luces improcedente.</i></p> <p><i>Y es que las actuaciones de la administración que inducen en error o equivocación al contribuyente, no pueden carecer de consecuencias jurídicas, ni desproteger la confianza legítima de administrado, en cuya virtud no le es dable a la entidad oficial desconocerlos con posterioridad, ignorando que precisamente debido a su actuar, así sea a través de simples sugerencias u “oficios persuasivos”, estos mueven la conducta del administrado, quien de buena fe actúa en el sentido indicado por la administración, bajo el entendido de que precisamente la entidad fiscal aplica correctamente las disposiciones tributarias.</i></p> <p><i>“el haberse practicado liquidación oficial de corrección en la forma autorizada por la ley, no impide al contribuyente corregir su declaración privada de renta, sobre aspectos diferentes a los que fueron objeto de corrección”.</i></p> <p>Análisis: Resulta adecuado que dentro de la reglas de juego en materia tributaria, la Administración tenga el deber de no ir en contra de sus actos propios, máxime cuando por motivo de una invitación del contribuyente a realizar una declaración de corrección, luego de haberse practicado una liquidación oficial. Lo indujo a error y luego lo sancionó, lo que va en contravía del principio de confianza legítima.</p>
--	---

Este capítulo nos puede arrojar las siguientes conclusiones relevantes para el análisis del contribuyente:

- a) Respecto a la materia tributaria, a diferencia de otras ramas del derecho, surge relevante el que está en juego el presupuesto de la Nación y, en consecuencia, se debe prevenir alteraciones serias de la sostenibilidad fiscal, motivo por el cual el legislador puede modificar situaciones jurídicas no consolidadas para favorecer la política de gasto público y el interés general.
- b) Pese a lo anterior, en el evento en que las actuaciones de la Administración, ya sea mediante simple sugerencias u oficios persuasivos, determinen la

conducta del contribuyente y lo induzcan a error, en virtud del principio del acto propio, la Administración no puede desconocer con posterioridad su actuar y deberá respetar y proteger la confianza del contribuyente de renta.

- c) Finalmente deberá existir un balance para determinar caso por caso, cuando se puede estar en presencia de una situación jurídica consolidada, respecto a meras expectativas, donde es preciso analizar que el argumento del principio de sostenibilidad fiscal no puede ir en menoscabo de los derechos fundamentales de un contribuyente que ha actuado de buena fe frente a la administración.

5. Conclusiones

A lo largo de este escrito se mostró el desarrollo conceptual y práctico que ha tenido el Principio de Confianza Legítima (artículo 83 de la Constitución Política) en la jurisprudencia tanto del Consejo de Estado – órgano encargado de resolver las controversias que se presenten en materia tributaria – y de la Corte Constitucional – entidad de cierre de la llamada por algunos teóricos del derecho como la “jurisdicción” constitucional.

Del Estudio realizado se pueden extraer las siguientes conclusiones:

1. El Consejo de Estado no cuenta con una línea jurisprudencial inequívoca que permita a los operadores jurídicos y demás Autoridades Públicas la aplicación del Principio de Confianza Legítima a casos particulares sin ningún asomo de duda.
2. La jurisprudencia del Consejo de Estado trata indistintamente el Principio de Confianza Legítima como mecanismo para la protección de expectativas de los contribuyentes como las situaciones jurídicas consolidadas.
3. A diferencia de lo que ocurre en el Consejo de Estado, la Honorable Corte Constitucional creó una línea jurisprudencial clara en cuanto al ámbito de protección del Principio de Confianza Legítima, limitando su protección a las meras expectativas de los contribuyentes.
4. El Consejo de Estado y la Corte Constitucional, tienen una postura pacífica en cuanto a la existencia del Principio de Confianza Legítima en el ordenamiento jurídico colombiano y su derivación del Principio de Buena Fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política de Colombia.

5. Tanto el Consejo de Estado como la Corte Constitucional concuerdan en que la aplicación del Principio de Confianza Legítima no puede desconocer las facultades del legislativo, esto es, su ejercicio no conlleva a que se creen cláusulas pétreas inmodificables.
6. El Consejo de Estado entiende el Principio de Confianza Legítima como un mecanismo para la protección tanto de las expectativas como de las situaciones jurídicas consolidadas; mientras que la Corte Constitucional lo entiende entre otros como un límite al ejercicio de los derechos por parte de la administración.
7. La jurisprudencia del Consejo de Estado no da claridad acerca de los criterios objetivos identificables para la aplicación del Principio de Confianza Legítima, desembocando siempre en un análisis y valoración subjetiva por parte de la Autoridad para la aplicación del citado principio.
8. La jurisprudencia de la Corte Constitucional señala criterios objetivos para confiar - confianza que se encuentra protegida por el Principio de Confianza Legítima - en la durabilidad de una regulación, como lo son: (i) la norma ha estado vigente por un largo período, (ii) la norma no ha estado sujeta a modificaciones (iii) no se ha propuesto la reforma de la norma, (iv) su existencia es obligatoria, es decir, no es discrecional para las autoridades responsables suprimir el beneficio y (v) la norma ha generado efectos previsibles significativos.
9. Por último, si bien entendemos que para muchos abogados y académicos el principio de confianza legítima se encuentra íntimamente ligado con el principio de favorabilidad de la norma, nosotros consideramos que se trata de dos principios totalmente distintos.

Como se ha señalado a lo largo de este escrito el principio de confianza legítima protege las expectativas que se crean en cabeza del contribuyente al obrar de

buena fe y confiar en la durabilidad de una regulación o en la inexistencia de regulación.

De otra parte, en ejercicio del principio de favorabilidad en materia tributaria el contribuyente aplica una nueva regulación en el mismo periodo fiscal en que se expidió, aunque en principio aún no fuera aplicable de acuerdo con lo señalado en el artículo 338 de la Constitución Política.

En nuestra opinión, existe una clara diferencia entre los dos principios que no permiten establecer una relación al momento de aplicarlos.

Con este trabajo se cumplió el objetivo inicial de proveer de herramientas prácticas a los interesados en la aplicación del Principio de Confianza Legítima y su ámbito de protección que permitan su utilización en situaciones reales, aportando un grano de arena para ese salto que se debe dar entre la teoría y la práctica.

6. Bibliografía

ASAMBLEA NACIONAL CONSTITUYENTE DE 1991. Constitución Política De Colombia.

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No. AC – 9502, (C.P. Delio Gómez Leyva: Febrero 18 de 2000).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No. 13265, (C.P. Juan Angel Palacio Hincapié: Octubre 02 de 2002).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.14130, (C.P. María Inés Ortiz Barbosa: Mayo 28 de 2005).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.14897, (C.P. María Inés Ortiz Barbosa: Agosto 03 de 2006).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.3989, (C.P. Delio Gómez Leiva: Junio 07 de 1993).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.17883, (C.P. William Giraldo Giraldo: Febrero 02 de 2012).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.18768, (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia: Mayo 24 de 2012).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.18134, (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia: Junio 21 de 2012).

COLOMBIA. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso No.20318, (C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez: Junio 21 de 2012).

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia SU - 250, (M.P. Alejandro Martínez Caballero: Mayo 26 de 1998).

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C - 131, (M.P. Clara Inés Vargas Hernández: Febrero 19 de 2004).

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C - 822, (M.P. Mauricio Gonzáles Cuervo: Noviembre 02 de 2011).

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C - 785, (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio: Octubre 10 de 2012).

COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C - 785, (M.P. Jorge Iván Palacio Palacio: Octubre 10 de 2012).

RUBIO, Patricia. "El principio de confianza legítima en Derecho Tributario". Editorial Universidad de Almería España. Año 2012. Internet: goo.gl/ZmO0y0

CRUZ DE QUIÑOES, Lucy. REGUEROS DE LADRON DE GUEVARA, Sofía. PARDO CARRERO, Germán. LONDOÑO GUTIÉRREZ, Fabio. Lecciones de derecho tributario inspiradas por un maestro Tomo I. Bogotá. Universidad del Rosario 2010. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

GONZÁLEZ FERNANDEZ, Juan José. "Una aproximación a los principios de seguridad jurídica, buena fe y protección de la confianza legítima en derecho administrativo", año 2005, Abogado del I.C.A. Madrid. Ministerio de Hacienda de Colombia.

Internet:
www.minhacienda.gov.co/portal/page/portal/HomeMinhacienda/elministerio/ControIDis

BERMÚDEZ SOTO, Jorge¹¹, “El Principio De Confianza Legítima En La Actuación De La Administración Como Límite A La Potestad Invalidatoria”. Revista de Derecho Vol. XVIII - N° 2 - Diciembre 2005 Páginas 83-105. Internet: goo.gl/y1q1dS

RODRÍGUEZ ARANA, Jaime¹², “El Principio General Del Derecho De Confianza Legítima”. Universidad de Guanajuato. Departamento de Derecho. Internet: www.dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4596172.pdf

AMAYA, Renata, PAÉZ, Daniela, PERAFÁN, Betsy, “La desconfianza en el derecho: ¿Ser obediente frente a un mar de incoherencias?” Revista de Derecho Público No. 28, enero – junio 2012 ISSN1909-7778.

DE VIVERO ARCINIEGAS, Felipe, “La protección de la confianza legítima y su aplicación a la contratación estatal”. Revista de Derecho Público No. 17, mayo de 2004.

¹¹Abogado, Doctor en Derecho, Profesor de Derecho Administrativo en la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile.

¹² Presidente del Foro Iberoamericano de Derecho Administrativo. Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de La Coruña (ESPAÑA)