

¿LOS CONCEPTOS PROFERIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN GENERAN RESPONSABILIDAD PARA EL ESTADO?

MAURICIO MARÍN ELIZALDE*

Introducción

A partir de la Constitución de 1991, Colombia se estableció como un Estado Social de Derecho, y se consideró que una de las finalidades más relevantes era la de ampliar la participación de los ciudadanos en aquellos asuntos que pudieran afectarlos, permitiéndoles participar en el ejercicio y control de la actividad administrativa. De esta manera se marcó una orientación muy clara para cumplir dicho propósito: las autoridades estatales estarán permanentemente al servicio de los ciudadanos, actuando bajo determinados principios como lo son la celeridad, la diligencia y la eficiencia en el desempeño de sus funciones. Junto a ello se proporcionaron una serie de instituciones jurídicas para mantener una continua comunicación con las autoridades administrativas.

Esta participación democrática que se pretende alcanzar en el nuevo texto constitucional, tiene su sustento en varios artículos,

empezando por el artículo 1: “Colombia es un Estado Social de Derecho, organizado en República(...) democrática, participativa y pluralista(...)”. Dicha norma plasma el anhelo de los ciudadanos por ampliar y profundizar los espacios de participación ciudadana. De igual modo, en el artículo 2 de la Carta Política se consagra como uno de los fines esenciales del Estado lo siguiente: “Facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación”. Esto refleja la importancia que representa para el Estado esa comunicación bidireccional, lo cual confluye sencillamente en la dinámica del cumplimiento de los deberes tanto en cabeza de las entidades estatales, como de los ciudadanos.

Esta pretensión estatal hizo que se institucionalizaran varios instrumentos, dentro de los cuales se tiene el derecho de petición cuya consagración constitucional realiza el artículo 23 “ Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las

* Coordinador del Centro de Estudios Fiscales, del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia

autoridades por motivo de interés general o particular y a obtener pronta resolución”, derecho que de igual manera refleja y avala otros instrumentos que se tenían antes de la entrada en vigencia de nuestra Constitución, como lo son aquellos que se desarrollan en el Código Contenciosos Administrativo (derecho de petición de interés general, derecho de petición de interés particular, derecho de petición de consultas). Estos instrumentos cumplen unos fines específicos en la actividad administrativa. En materia tributaria el derecho de petición de consultas ante las autoridades administrativas cumple una función muy importante, como canal de comunicación para los contribuyentes.

De esta manera se percibe cómo la Constitución de 1991 ofrece un horizonte actualizado y renovador, acogiendo un modelo de principios constitucionales, lo cual genera un rol en relación con los miembros de la administración quienes, además de aplicar la normatividad, deben avalar la postura garantista que se plasma en la Constitución.

Esto va a tener implicaciones muy importantes en la dinámica del Estado, puesto que la garantía de los derechos de los ciudadanos exige una mayor observancia frente a cada una de las decisiones, ampliándose cada vez más tanto a nivel legislativo como jurisprudencial la responsabilidad del Estado. Lo anterior porque el Estado, a causa de su función social, no solo dispone de este carácter jurídico, sino también de la justificación y el reconocimiento de sus normas, lo cual engendra legitimidad¹.

Es incuestionable que la teoría de la responsabilidad tiene profundo significado en un Estado Social de Derecho, el cual se

desarrolla sobre la base de un amplio control sobre el ejercicio del poder, control que se fundamenta en el principio de legalidad y la división de poderes.

En materia tributaria, tal como ya se ha dicho, se cuenta con un instrumento jurídico cual es el derecho de petición de consultas: ante éste la Administración da una respuesta al caso concreto que recibe el nombre de “concepto”, a través del cual se orienta a un sujeto pasivo sobre la manera como debe cumplir su obligación tributaria. Sin embargo, no en todas las ocasiones en que se profieren dichos conceptos, que a veces también se expiden de oficio, éstos van acordes con el ordenamiento jurídico, vulnerándose una ley, un decreto, o interpretando erradamente una norma tributaria. Esto genera un interrogante que nos parece de gran interés: ¿si la Administración genera un daño anti-jurídico a un ciudadano producto de uno de los conceptos emitidos, sea de oficio o a petición de parte, ello genera responsabilidad para el Estado? Y nos parece interesante ya que se ha planteado una amplia discusión alrededor de un tema que consideramos que bajo los lineamientos de la nueva Constitución ya debería estar resuelto, puesto que, tal como lo planteamos con anterioridad, los principios constitucionales congloban toda la actividad en el ordenamiento jurídico. Por tanto, es inconcebible que parte de la actividad desplegada por el Estado no genere vinculatoriedad para este sabiendo que a través de ella puede estar vulnerando derechos de los ciudadanos, tal como se puede llegar a presentar con los conceptos en el ámbito tributario por las autoridades respectivas.

1. BAYOD y SERRAT RAMÓN. *Estado de derecho y poder político*, Madrid, Grefol, 1987, p. 11.

Este interrogante será el objeto que intentaremos desarrollar en los siguientes renglones, para lo cual haremos referencia a los conceptos que emiten las autoridades administrativas, haciendo alusión al concepto, a su naturaleza jurídica, para luego responder si efectivamente generan responsabilidad para el Estado, teniendo en cuenta los fundamentos constitucionales de dicha responsabilidad.

1. Conceptos de la DIAN

Tal como ya se planteó, la participación ciudadana tiene como principal sustento el ampliar la participación de los ciudadanos en aquellos asuntos que puedan afectarlos, así como en el ejercicio y control de la actividad administrativa. En el área tributarias el ciudadano tiene una labor para con el Estado, como lo es el cumplir con las obligaciones tributarias que éste le impone. Para ello, cada uno de los obligados tiene que basar su conducta en cada uno de los lineamientos que establece el ordenamiento jurídico. Sin embargo dichas disposiciones no son de una comprensión sencilla dada la creciente complejidad de la normatividad tributaria, lo que hace necesaria la colaboración de la Administración, brindándole una asesoría en sus asuntos particulares para evitar una posible afectación de sus intereses.

La implicación que presentan dichas cargas o beneficios tributarios no es en absoluto despreciable, sino que presenta una gran

importancia frente a la previsión sobre la viabilidad y rentabilidad de sus decisiones económicas. Para los ciudadanos resulta esencial estar en condiciones de prever y de calcular las consecuencias fiscales de sus decisiones, a la hora de planificar su actividad económica y personal².

El modelo de relaciones que presenta actualmente el Estado para con los administrados es de una estrecha interrelación. Dentro de este marco ahora le incumbe cumplir determinadas funciones que van más allá del mantenimiento del orden, llegando a realizar tareas de marcado carácter prestacional. Bajo esta estructura, los ciudadanos ya no se encuentran radicalmente separados del Estado, sino que se encuentran inmersos en su comunidad jurídica estatal, estableciéndose una relación jurídica orientada por la idea del bienestar común³. Esta relación llega a estar integrada por las obligaciones arriba enmarcadas y también por unos derechos, como lo es el de que el Estado les defina con claridad y certeza las reglas de juego para el cumplimiento de sus deberes. Frente a esto, la administración desarrolla su labor de dos maneras, que llegan a resultar relevante, tanto para el funcionamiento de la misma Administración como para facilitar el trabajo conjunto que ésta debe desarrollar con los contribuyentes. Para ello la administración realiza sus respectivos pronunciamientos a través de conceptos, los cuales pueden emitirse de oficio o a petición de parte, y que se pasa a definir a continuación.

2. JUAN MANUEL BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, Arazandi, Navarra, 2002, p. 35.

3. Ob. cit., p. 36.

1.1. *Conceptos de oficio*

Los conceptos emitidos de oficio son resoluciones internas de carácter general que emite la DIAN mediante su Oficina Jurídica con el fin de que los órganos jerárquicamente dependientes, en desarrollo de sus funciones, lleguen a interpretar las normas de la misma manera, dirigiéndose así la actividad de aplicación de los órganos de gestión. También cumplen una función complementaria como es la de orientar a los contribuyentes sobre la postura frente a determinado tema por parte de la administración.

1.2. *Conceptos a petición de parte*

Son las contestaciones a las consultas formuladas por los obligados tributarios ante la DIAN de forma concreta, especificándose una situación jurídica y fáctica determinada, la cual será solo de interés del sujeto pasivo que eleva dicha consulta.

A través de estos conceptos es que la administración establece la interpretación y el alcance de las normas tributarias tanto para los funcionarios encargados como para los contribuyentes; sin embargo no es un tema pacífico en la doctrina ya que se discuten muchos factores alrededor de esta institución jurídica, presentándose ambigüedad frente a cuál debe ser la naturaleza jurídica que debe atribuírsele a estos, definiendo algunos doctrinantes que tales pronunciamientos no vinculan a la administración; otros los consideran actos administrativos, con todos los efectos jurídicos que ello implica. De todas maneras esta discusión no

debe considerarse como un asunto de menor importancia y de simple discusión, teniendo en cuenta que de acuerdo con la naturaleza jurídica que estos conceptos tengan, van a definir por lo tanto si vinculan a la administración, y por ende pueden llegar a generarle responsabilidad en caso de irrogar un daño a los contribuyentes que basaron su conducta en estos conceptos.

A continuación consideramos importante efectuar un análisis sobre la postura de la Corte Constitucional y del Consejo de Estado referente a la calificación otorgada a los mismos para de esta manera definir en concreto cuál es la naturaleza jurídica que se debe otorgar a los pronunciamientos de la administración, para luego establecer si efectivamente pueden generar vinculatoriedad y por tanto responsabilidad al Estado.

2. **Naturaleza jurídica de los conceptos**

La administración para el cumplimiento de los fines y funciones propios de un Estado Social de Derecho, acude a diversas formas o medios de actuación, teniendo en cuenta la complejidad que encierra dicha tarea.

Dentro de los diversos medios utilizados se considera que el acto administrativo es el modo de actuación jurídica ordinario de la administración, a través del cual se manifiesta de manera unilateral la voluntad de quienes ejercen funciones administrativas tendiente a la producción de efectos jurídicos⁴.

Sin embargo, existe una variedad de actos que, aun cuando expresen un juicio, deseo o querer de la administración, no tienen ni

4. JAIME ORLANDO SANTOFIMIO G., *Tratado de Derecho Administrativo*, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 128.

el alcance ni el efecto de un acto administrativo, toda vez que en algunas ocasiones lo que pretenden no es crear efectos en la órbita jurídica de las personas, como pueden serlo aquellos que tienen un valor indicativo, y ejemplo de ello son los actos preparatorios de una decisión administrativa, conceptos o dictámenes de los organismos de consulta, o de los funcionarios, con el fin de señalar la interpretación de ciertas normas jurídicas, sea para la expedición de decisiones y la realización de operaciones administrativas, o para orientar a los ciudadanos para el cumplimiento de sus deberes ante la administración, sea en ejercicio del derecho de petición, o en cumplimiento de un deber legal, como es el caso de las declaraciones tributarias⁵.

De acuerdo con lo explicado con anterioridad, se concluye que los conceptos, en el caso que nos interesa emitidos por las respectivas autoridades de la DIAN, en principio no deben considerarse actos administrativos, pues la finalidad primaria no es imponer deberes ni otorgar derechos.

Ante este punto consideramos indicado traer a colación las precisiones que realiza la Corte Constitucional en la sentencia C- 487 de 1996 para llegar a concluir que aunque en principio tengan los efectos antes expuestos, pueden presentarse determinados factores para que efectivamente se les llegue a considerar un acto administrativo, expresando lo siguiente:

Cuando el concepto se produce a instancia de un interesado, éste queda en libertad de acogerlo o no y, en principio, su emisión no compromete la responsabilidad de las

entidades públicas, que los expiden, ni las obliga a su cumplimiento o ejecución. Por consiguiente, de la circunstancia de que el administrado no se someta a sus formulaciones no puede ser objeto de consecuencias negativas en su contra, diferentes a las que podrían originarse del contenido de las normas jurídicas sobre cuyo entendimiento o alcance se pronuncia el concepto. No obstante, cuando el concepto tiene un carácter autorregulador de la actividad administrativa y se impone su exigencia a terceros, bien puede considerarse como un acto decisorio de la Administración, con las consecuencias jurídicas que ello apareja. En tal virtud, deja de ser un concepto y se convierte en un acto administrativo, de una naturaleza igual o similar a las llamadas circulares o instrucciones de servicio. En las condiciones anotadas, entiende la Corte que los conceptos que emite la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio del derecho de petición (art. 25 C.C.A.), o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un

5. Corte Constitucional. Sentencia C-487 de 1996, M. P.: ANTONIO BARRERA CARBONELL.

alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República en ejercicio de las facultades del artículo 189-11 de la Constitución.

Aunque en la doctrina se discuta sobre la posición acogida por la Corte Constitucional y reiterada por el Consejo de Estado⁶, de considerar los conceptos como actos administrativos, ya que algunos autores consideran que dichos conceptos no cumplen con todos los requisitos propios de un acto administrativo. Lo cierto es que en nuestro ordenamiento jurídico así se les considera y es la base de análisis para definir si dichos actos administrativos generan responsabilidad para el Estado pudiendo ser demandados ante la jurisdicción contenciosa administrativa a través de las respectivas acciones.

Teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN–, ello nos permite ver que dichos pronunciamientos pueden llegar a tener un mayor alcance frente a los administrados, puesto que no se consideran simples comunicados, lo cual debe consi-

derarse acertado, porque no compartimos la posibilidad de que el Estado alegue en un caso concreto que dichos conceptos no vinculan a los entes administrativos y por tanto no generan ninguna responsabilidad ante el daño que pueda llegar a presentarse en el patrimonio de algún contribuyente. Por tal razón en los siguientes renglones analizaremos cuál es la base jurídica y jurisprudencial de la responsabilidad que generan dichos conceptos para el Estado.

3. Responsabilidad que se genera para el estado por la emisión de los conceptos

La Constitución e 1991 marcó un régimen de responsabilidad por parte del Estado en relación con sus actuaciones, el cual se considera más garantista que aquel que se planteaba en la Constitución anterior. Esto ha incidido en la producción de legislación que ha propendido por que dicha pretensión se aplique en cada uno de los ámbitos en que se desenvuelve la actividad del Estado.

Ello obviamente también se presentó en el área tributaria, donde se dio a los ciudadanos un sustento legal y jurisprudencial para que alegaran la responsabilidad del Estado. En lo concerniente a los conceptos, en la Ley 223 de 1995 se definió en su articulado⁷ la vinculación que llegaban a representar para

6. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 24 de agosto de 2001, C. P.: GERMÁN AYALA MANTILLA, exp. 11636; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, C. P.: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA, Exp. 14699; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección cuarta, Sentencia de 25 de noviembre de 2004, C. P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, exp. 13533.

7. Artículo 264: “Los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo”.

los funcionarios los conceptos que estos llegaran a emitir, sea de oficio o a petición de parte. Esta declaración se considera importante, teniendo en cuenta lo que se afirma en renglones anteriores sobre la naturaleza jurídica de los conceptos, catalogándose como “actos administrativos”, y la vinculación que estos generan para quienes los emiten: siendo éstos representantes del Estado, comprometen la responsabilidad del Estado.

En el estudio de constitucionalidad que efectuó la Corte Constitucional sobre el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, expresó algo que consideramos importante recordar:

La obligatoriedad para la administración de dichos conceptos, obedece al propósito de la unificación doctrinaria de los criterios interpretativos de la ley tributaria, a la necesidad de otorgarles un grado evidente de seriedad y certeza y evitar, por este medio, que la administración pueda inducir voluntariamente en un error a los contribuyentes, desconociendo los criterios que sentó en la materia y que adoptaron aquéllos como guía de sus actuaciones frente a la autoridad, con lo cual se violaría el principio de la

buena fe consagrado en el artículo 83 de la Constitución e igualmente el principio de la confianza debida.

Sería incongruente creer que en un Estado Social de Derecho se permita un margen de arbitrariedad en la actuación de la administración. Por ello, se resaltan las afirmaciones hechas por la Corte, puesto que las actuaciones efectuadas por el contribuyente bajo la orientación de los conceptos que interpretan las disposiciones tributarias, se hacen bajo el principio de la buena fe y la confianza, luego de crearle seguridad y certeza de que su actuación es acorde con el ordenamiento jurídico. Esta seguridad creada por dicha disposición (art. 264) permite, en el evento de presentarse una controversia, traer a colación que si la administración ha establecido un criterio u orientación al contribuyente para que cumpla un deber legal de determinada manera, no puede desconocerlo y contrariar sus propias razones⁸.

La Corte Constitucional⁹ también se ha manifestado sobre la responsabilidad que puede surgir para el Estado al momento de ocasionar un daño a un contribuyente, luego de que este haya fundamentado su conducta

8. Consejo de Estado, Sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, C. P.: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA, exp. 14699.

9. Sentencia C-542 de 2005. “Los conceptos emitidos por las entidades en respuesta a un derecho de petición de consulta no constituyen interpretaciones autorizadas de la ley o de un acto administrativo. No pueden reemplazar un acto administrativo. Dada la naturaleza misma de los conceptos, ellos se equiparan a opiniones, a consejos, a pautas de acción, a puntos de vista, a recomendaciones que emite la administración pero que dejan al administrado en libertad para seguirlos o no.

“Cosa muy distinta es lo que sucede con los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Administración de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Estos conceptos constituyen una excepción a la dispuesto por el artículo 25 del Código Contencioso Administrativo pero, como ya se mencionó más arriba, la Corte considera que tales conceptos desempeñan una actividad autorreguladora que, de tener efectos frente a particulares, ostentaría la categoría de actos reglamentarios de rango inferior a los que expide el Presidente de la República y posibilita su impugnación en la vía contencioso administrativa”.

ante la administración en dichos conceptos, estableciendo que este punto es la única excepción que se presenta ante la exigencia de responsabilidad que se consagra en el artículo 25 CCA¹⁰.

Esta declaración de responsabilidad en cadena del Estado es acorde con los lineamientos marcados en nuestra Constitución Política, teniéndose como sustento el artículo 6 y 90, también aquellos principios constitucionales que engloban toda la actividad del Estado colombiano como lo son los de buena fe, la confianza legítima, seguridad jurídica, legalidad administrativa, igualdad, entre otros. Como también el deber de información en un Estado Social de Derecho. Son estos principios los que permiten exigir dicha responsabilidad, por lo cual consideramos indicado abrir un nuevo capítulo para entrar a explicar por qué cada uno de ellos serían el sustento de la declaración de responsabilidad del Estado.

4. Fundamentos de la responsabilidad del Estado

El derecho, en su principal función de búsqueda de la justicia y de regulación del conflicto social, no puede ni debe agotarse en un seco positivismo¹¹. La evolución que se ha dado en la ciencia jurídica nos permite

comprender que el conocimiento integral del Derecho necesita de unos principios que “constituyen ideas directivas generales que fundamentan, orientan y limitan críticamente la interpretación y aplicación de todas las restantes normas del ordenamiento jurídico”¹².

En muchas ocasiones, para buscar una solución justa, tenemos que remitirnos a los principios constitucionales, siendo estos una representación jurídica general del sistema. En nuestra opinión, son estos algunos de los fundamentos, entre otros, que consideramos son el sustento de la responsabilidad del Estado, entrando a exponer a continuación cada uno de ellos.

4.1. Seguridad jurídica

La dinámica de la sociedad genera la necesidad para los ciudadanos de prever con anterioridad la acción del Estado, cuando de la actuación de los órganos administrativos puedan eventualmente derivarse consecuencias para los contribuyentes, sea por las actuaciones adelantadas ante el Estado, o en su ámbito económico, exigiéndose así que se mantengan unas condiciones de certeza en la actuación estatal que permitan su normal desenvolvimiento¹³.

10. Artículo 25 CCA: “El derecho de petición incluye el de formular consultas escritas o verbales a las autoridades, en relación con las materias a su cargo, y sin perjuicio de lo que dispongan normas especiales, (...) Las respuestas en estos casos no comprometerán la responsabilidad de las entidades que las atienden, ni serán de obligatorio cumplimiento o ejecución”

11. EDUARDO GARCÍA DE ENTERRIA, “Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 10, 1984, p. 14,

12. ANTONIO E. PÉREZ LUÑO, *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*, Tecnos, Madrid, 1995, p. 291.

13. H. W. KRUSE, *Derecho Tributario*, Madrid, 1978, p. 145.

Tal como lo expone BARQUERO, el principio de seguridad jurídica está compuesto por dos vertientes, una objetiva y otra subjetiva. “La vertiente objetiva exige previsibilidad, fiabilidad y durabilidad del Derecho sobre la base de leyes claras una jurisprudencia unitaria. En palabras de PÉREZ LUÑO, exige regularidad estructural (claridad, publicidad, previsibilidad de las consecuencias derivadas de los actos, etc.) y funcional (cumplimiento, eficacia). Su vertiente subjetiva sería la proyección en las situaciones personales de la seguridad jurídica”¹⁴.

La seguridad jurídica exige para el caso en concreto que los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- sean fiables, claros y previsibles en cuanto a las consecuencias derivadas de los actos; además, que dichos conceptos vinculen a las autoridades que los emitieron, porque no es lógico y racional que se le establezcan unas lineamientos a los contribuyentes para luego decirles que dichos conceptos contenían errores, y que además deben asumir las posibles consecuencias por haber cumplido su deber legal con base en dicha información administrativa.

Por eso se destaca la importancia del artículo 264 de la Ley 223 de 1995, aclarando que los conceptos que hayan sido utilizados por los contribuyentes no podrán ser desconocidos por las autoridades administrativas, lo cual equivale a la propensión del sistema jurídico por la garantía de este principio.

4.2. *Confianza legítima*

Este principio es originario de Alemania, y ha sido reiterado posteriormente por el Tribunal Europeo de Justicia y la doctrina jurídica. Su pretensión es la de proteger al administrado, teniendo en cuenta que “la autoridad pública no puede adoptar medidas que resulten contrarias a la esperanza inducida por la razonable estabilidad en las decisiones de aquella, y en función de las cuales los particulares han adoptado determinadas decisiones”¹⁵.

Tal como lo plantea SAQUERO¹⁶, este principio tiene unos presupuestos para su análisis, que se considera útil considerar a la hora de identificar una situación determinada a luz de este principio, puesto que son varios los elementos fácticos y jurídicos

14. JUAN MANUEL BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa a los contribuyentes*, Aranzadi, Navarra (España), 2002, pp. 88 y 89.

15. Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea, Sentencia del 10 de mayo de 1999 (RJ 1999, 3979).

16. Los presupuestos para la aplicación del principio al caso concreto son: 1. La constitución de una situación de confianza (*Vertrauensbildung*). Para ello es preciso un comportamiento previo imputable a una de las partes, y que por razón de este comportamiento, la otra parte haya confiado o podido confiar en el mantenimiento de una determinada situación jurídica. 2. Que el sujeto haya actuado sobre la base de esa confianza, realizando actos de disposición o adoptando comportamientos de contenido o implicaciones patrimoniales (*Vertrauensbetätigung*). Y como presupuesto negativo requiere, por un lado, que el fundamento de esa situación de confianza no haya desaparecido como consecuencia de un comportamiento previo (anterior a tal actuación sobre la base de esa confianza) que permita tener por retirado o eliminado el supuesto de hecho generador de la confianza. Y, por otro, que el afectado sea a su vez, digno de protección, lo que exige, entre otras cosas, un comportamiento leal por su parte”: *La información administrativa a los contribuyentes*, Navarra, Aranzadi, 2002, p. 82.

que confluyen para que llegue a crear una expectativa en el administrado.

Nuestro tribunal constitucional al referirse a este tema a expresado lo siguiente:

“Este principio(...) pretende proteger al administrado y al ciudadano frente a cambios bruscos e intempestuosos efectuados por las autoridades. Se trata entonces de situaciones en las cuales el administrado no tiene realmente un derecho adquirido, pues su posición jurídica es modificable por las autoridades. Sin embargo, si la persona tiene razones objetivas para confiar en la durabilidad de la regulación, y el cambio súbito de la misma altera de manera sensible su situación, entonces el principio de la confianza legítima la protege. En tales casos, en función de la buena fe (CP art. 83), el Estado debe proporcionar al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación¹⁷.

Las precisiones realizadas por nuestro juez constitucional nos permiten emprender un análisis de la responsabilidad del Estado que puede llegar a exigirse por aquellas personas que hayan llegado a soportar un daño creado por la conducta de la administración, puesto que a través de los conceptos la administración puede estar creando en el contribuyente una determinada situación fáctica y jurídica, lo que permite que éste acople su conducta a dichas medidas, creando un ambiente de confianza ante las decisiones tomadas por el

mismo, situación que llega a ser protegida por el ordenamiento jurídico, tomando como base este principio.

4.3. Buena fe¹⁸

La buena fe ha sido, desde la Antigüedad, uno de los principios más aplicados por el derecho, incorporando el valor ético de la confianza, apreciándose tanto en su aspecto activo, como lo es el actuar con lealtad en las relaciones jurídicas, como en el aspecto pasivo, que connota el derecho de esperar que los otros procedan de la misma forma.

Este principio de consagración constitucional (art. 83 C.N.) enmarca no solo la relación entre los particulares, sino también entre el Estado y estos, teniendo de tal modo trascendencia en el ámbito del derecho público. Y ello, “De un lado, por cuanto permite su aplicación directa y no subsidiaria en el espectro de las actuaciones administrativas y, del otro, por cuanto contribuye a establecer límites claros al poder del Estado, buscando impedir el ejercicio arbitrario de las competencias públicas, y a humanizar las relaciones que surgen entre la Administración y los administrados”¹⁹.

Este principio, tal como se expone, se constituye en la plataforma de actuación de los contribuyentes en el momento de cumplir con sus obligaciones ante el Estado, puesto que el mismo crea un ambiente

17. Corte Constitucional, Sentencia C-478 de 1998, M. P.: ALEJANDRO MARTÍNEZ CABALLERO.
18. “El principio de la buena fe se presenta en el campo de las relaciones administrado y administración, en donde juega un papel no sólo señalado en el ámbito del ejercicio de los derechos y potestades, sino en el de la constitución de las relaciones y en el cumplimiento de los deberes; comporta la necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según la estimación de la gente, puede esperarse de una persona” González Pérez, Jesús, *El principio general de la buena fe en el Derecho Administrativo*, Madrid, Civitas, p. 43.
19. Corte Constitucional, Sentencia C-892 de 2001, M. P.: RODRIGO ESCOBAR GIL.

de confianza ante la administración de que ésta les va a exigir una conducta conforme a lo que se le especificó en los “conceptos” para el cumplimiento de su deber, pues no puede esperarse que la administración opte por pedir una conducta contraria a aquella que fijó en la información administrativa otorgada.

4.4 Principio de igualdad

Otro de los presupuestos fundamentales de un Estado Social de Derecho es el principio de igualdad, el cual adquiere gran importancia en materia tributaria, por la conexidad que llega a tener con otros principios.

ARISTÓTELES distinguía, de manera determinante, dos clases de justicia dentro de las cuales la igualdad se manifiesta en dos formas diferentes: la justicia compensatoria (justicia conmutativa) y la justicia de distribución (justicia distributiva). La compensatoria es la justicia entre los desiguales por naturaleza, pero iguales ante la ley; significa la igualdad absoluta de prestación y contraprestación entre los que la ley ha colocado en igualdad de posición. La distributiva, por el contrario, se refiere a la igualdad proporcional en el tratamiento de una pluralidad de personas: la repartición de derechos y deberes conforme a una medida de capacidad²⁰. Lo cual de manera directa se relaciona con el principio de equidad que se establece en el artículo 363 C.P. donde se distingue la equidad horizontal (Justicia Compensativa) y la equidad vertical (Justicia distributiva). Hay que este principio es de vital importancia en la atención de la

administración, puesto que sus actuaciones pueden eventualmente vulnera tratando a unos contribuyentes de una manera diferente a otros que se encuentran en el mismo plano, esto producto de los conceptos que llegó a emitir y que indujeron en errores a los administrados a la hora de efectuar sus actuaciones ante el Estado, causando de manera consecencial un daño al patrimonio de los contribuyentes.

Con respecto a este principio se pueden presentar en la actuación administrativa dos situaciones fácticas diferentes, creando dos consecuencias distintas para el administrado, es decir, un perjuicio o un beneficio para este. En el primero de los casos, en nuestro concepto, si se llegare a presentar un perjuicio a una persona por un trato desigual producto de un error en los conceptos emitidos, consideramos que esta podrá exigir a la administración la respectiva reparación del perjuicio, puesto que ella no debe asumir la carga de las fallas creadas por la administración. En el caso contrario, es decir, en el evento de otorgarse un beneficio al contribuyente producto del trato desigual, esta hipótesis se debe analizar en consonancia con otros dos principios, porque podría colisionar con ellos: esto es, el principio de seguridad jurídica y el de confianza legítima²¹. Tal como lo plantea BARQUERO, ante este conflicto de principios no parece posible una solución apriorística a favor de alguno de ellos, proponiendo para su solución, la “ponderación” de estos principios según el caso concreto, postura que compartimos.

20. ARTHUR KAUFMANN, *Filosofía del derecho*, Universidad Externado de Colombia, 2002, p. 297.

21. JUAN MANUEL BARQUERO ESTEBAN, *La información administrativa*, p. 90.

4.5. Deber de información tributaria

En nuestro concepto este sería otro de los fundamentos de la responsabilidad del Estado aunque el mismo no se considere un principio como tal, estimamos que es importante incluirlo en nuestro análisis.

En derecho comparado este deber para el Estado tiene un sustento legal muy bien fundamentado, tal como sucede en España y Alemania, entre otros. Sin embargo, en Colombia en materia tributaria no hay una consagración amplia y clara, pese a ello, sostenemos que su base y sustento es constitucional.

Dicha fundamentación empieza por el artículo 2.º de Carta Política “*Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad(...) 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(...) Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes...*”. En esta norma se establece que uno de los fines es servir a la comunidad, y esto es así porque los funcionarios que son los encargados de cada una de las funciones de las entidades estatales no solo se conciben como servidores del Estado, sino también como asistentes del ciudadano, y como ta no pueden limitarse a actuar como meros espectadores cuando el ciudadano, por desconocimiento, se coloca en situación de sufrir determinados daños fácilmente evitables con una adecuada información²².

Este fin de igual manera encuentra un desarrollo en el artículo 209 C.N.²³ concerniente a la función administrativa, que plantea nuevamente el cumplimiento de los fines del Estado por intermedio de sus funcionarios; por tanto, es deber de estos contribuir en el cumplimiento de algunos de los deberes, en el caso que nos ocupa, de los contribuyentes.

Bajo esta dinámica Administración-administrado, lo que se presenta en el momento de elevar una consulta Administrativa es el ejercicio de un Derecho del ciudadano, que es el de pedir colaboración, situación que al momento de ser asumida se convierte para la administración en un deber de colaboración (y paralelo a ello un traslado de la carga), la cual se hará atendiendo al cumplimiento de los principios de la función administrativa, como lo son la igualdad, moralidad, eficacia, celeridad, imparcialidad. Este deber a cumplir por la administración engloba el hecho de que la misma asume toda consecuencia que se presente por los conceptos emitidos, más aún en el ámbito tributario, ya que, tal como lo expresa el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, dichos conceptos vinculan a las autoridades administrativas que los emitieron, y ello sucede por la trascendencia que puede llegar a representar en la vida económica esta información.

De manera concreta, esos son los fundamentos para exigir que se declare la responsabilidad del Estado, en razón de los conceptos emitidos por la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN– atendiendo a los argumentos antes expuestos.

22. Ob. cit., p. 47

23. Artículo 209 C.P.: “Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado”.

Por último, se hará mención a los medios que se pueden utilizar ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en el evento de causarse un daño a un ciudadano.

5. Instrumentos para exigir la responsabilidad del Estado

Debemos empezar por recordar que los conceptos en materia tributaria son actos administrativos, tal como lo expone la Corte Constitucional, lo cual es importante ya que este es el punto de partida para lograr se declare dicha responsabilidad.

De manera concreta, lo que se esta analizando es cuál instrumento corresponde utilizar para obtener el restablecimiento del derecho; es diverso a la hipótesis de que un ciudadano se percate con anterioridad de que alguno de los conceptos, en este caso de carácter general, contraviene alguna norma jurídica, lo que se puede utilizar es una acción de nulidad, puesto que lo que se pretende es la anulación dicho acto administrativo, en pos del restablecimiento del orden jurídico vulnerado por un acto administrativo que lo contraría.

En la eventualidad de que alguno de los contribuyente se haya basado, para su conducta ante la administración, en alguno de los conceptos de carácter general, o en la contestación que se le dio a su consulta particular, y por motivo de ello se genere un daño, lo que tendría que instaurar es una acción de nulidad y restablecimiento del derecho²⁴. “Esta pretensión se encami-

na no solamente hacia el mantenimiento de la legalidad, esto es la anulación del acto administrativo cuando desatienda el ordenamiento legal, sino hacia la protección de un derecho subjetivo amparado por una determinada norma jurídica o la reparación del daño causado con esa misma ocasión”²⁵.

Lo que se pretende con esta acción son tres cosas: en primer término, declarar la nulidad del acto; en segundo lugar, la protección de un derecho subjetivo, y por último, el pago de una suma de dinero, siempre y cuando el daño causado tenga origen en el acto administrativo cuya nulidad se pretende, pues si tiene un origen diferente corresponderá interponer la acción de reparación directa.

Bibliografía

AMAYA OLAYA, URIEL ALBERTO, Teoría de la responsabilidad fiscal, Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C., 2002.

BARQUERO ESTEBAN JUAN MANUEL, La información administrativa a los contribuyentes, Aranzadi, Navarra, 2002.

BAYOD y SERRAT, RAMÓN. Estado de derecho y poder político, Madrid, Grefol, 1987.

GALINDO VACHA, JUAN CARLOS. Lecciones de Derecho Administrativo procesal, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá D.C., 2003.

GARCÍA DE ENTERRÍA, EDUARDO, “Principio de legalidad, Estado material de Derecho y facultades interpretativas y constructivas de la jurisprudencia en la Constitución”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, n.º 10, 1984.

24. Artículo 85 C.C.A, “Toda persona que se crea lesionada en un derecho amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo y se le restablezca en su derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La misma acción tendrá quien pretenda que le modifiquen una obligación fiscal, o de otra clase, o la devolución de lo que pagó indebidamente”.

25. JUAN CARLOS GALINDO VACHA, *Lecciones de Derecho Administrativo procesal*, Pontificia Universidad Javeriana, Bogotá D.C., 2003, p. 237.

H. W. KRUSE, Derecho Tributario, Madrid, 1978.

KAUFMANN ARTHUR, Filosofía del derecho, Universidad Externado de Colombia, 2002.

PÉREZ LUÑO ANTONIO E., Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución, Tecnos, Madrid, 1995.

SANTOFIMIO G., JAIME ORLANDO, Tratado de Derecho Administrativo, Universidad Externado de Colombia, Bogotá D.C., 1998.

VIDAL PERDOMO JAIME, Derecho Administrativo, Universidad del Rosario, Bogotá D.C., 2004.

VILLAVERDE GÓMEZ M. BEGOÑA, Las consultas a la administración tributaria, Marcial Pons, Madrid, 2002.