

# **La responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos de contenido tributario: análisis de la actividad administrativa en el marco de la devolución de saldos a favor**

## **The liability of the State for administrative acts of tax-related: Analysis of Administrative Activity in the Framework of Tax Returns**

## **Responsabilidade Patrimonial do Estado por Atos Administrativos Jurídicos do Conteúdo Fiscal: análise da atividade administrativa no âmbito do retorno de saldos a favor**

JAIRO ANDRÉS QUITIÁN CALDERÓN<sup>1</sup>

### **Resumen**

El presente trabajo tiene por objeto analizar la aplicación de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado, en el ámbito del Derecho tributario. En tales términos,

este texto no pretende consolidar un análisis exhaustivo sobre la responsabilidad patrimonial. Dada la finalidad particular que se pretende destacar, se tratará, a lo sumo, de un análisis general sobre los aspectos principales de la teoría de la responsabilidad

<sup>1</sup> Abogado, especialista en Derecho Tributario y magíster en Derecho del Estado con énfasis en Tributación, de la Universidad Externado de Colombia. Actualmente se desempeña como Profesional Universitario Grado 21 en la Corte Constitucional (Colombia). Correo-e: [aquitian.calderon@gmail.com](mailto:aquitian.calderon@gmail.com) DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n16.11>

estatal, aplicada al ámbito del Derecho tributario.

El análisis propuesto tiene por objeto mejorar la comprensión de la responsabilidad estatal derivada de actos administrativos lícitos de contenido tributario, explicitando las dinámicas observadas en la práctica de (i) los contribuyentes, (ii) las autoridades tributarias y (iii) los tribunales locales, a propósito de la devolución de saldos a favor mediante títulos de devolución de impuestos.

**Palabras clave:** Responsabilidad patrimonial del Estado; Acto administrativo; Saldo a favor; Títulos de devolución de impuestos.

### Abstract

The purpose of this article is to analyze the liability of the State for administrative acts of tax-related. In these terms, this text does not intend to consolidate an exhaustive analysis of property liability. Given the particular purpose that is intended to be highlighted, it will be, at most, a general analysis of the main aspects of the theory of state responsibility, applied to the field of tax law.

The proposed analysis aims to improve the understanding of state responsibility derived from legal administrative acts of tax-related, explaining the dynamics observed in the practice of, (i) taxpayers, (ii) tax authorities, and (iii) local's courts, regarding the tax returns.

**Keywords:** Financial Responsibility of the State; Administrative Act; Credit Balance; Tax Rebate.

### Resumo

O objetivo deste artigo é analisar a aplicação da teoria da responsabilidade patrimonial do Estado, no campo do direito tributário. Nesses termos, este texto não pretende consolidar uma análise exaustiva do passivo patrimonial. Dado o objetivo específico que se pretende destacar, será, no máximo, uma análise geral dos principais aspectos da teoria da responsabilidade do Estado, aplicada ao campo do direito tributário.

A análise proposta visa melhorar a compreensão da responsabilidade do Estado derivada de atos administrativos legais de conteúdo tributário, explicando a dinâmica observada na prática de (i) contribuintes, (ii) autoridades fiscais e (iii) os tribunais local, referente à devolução de saldos a favor por meio de títulos de declaração de imposto.

**Palavras chave:** Responsabilidade financeira do Estado; Ato administrativo; Saldo credor; Desconto de imposto.

### Introducción

La discusión en torno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos parece ser un asunto plenamente superado. A pesar de las vicisitudes que entraña la responsabilidad sin culpa, hoy día es admisible acuñar la responsabilidad patrimonial por actos administrativos lícitos desde la teoría del daño especial.

Con todo, y muy a pesar de los avances que rigen la materia, la responsabilidad patrimonial del Estado, en términos generales, pareciera un ámbito vedado al Derecho

tributario. De antaño, se ha sostenido que los actos administrativos proferidos en el curso de las actuaciones tributarias –adelantadas ordinariamente ante las Administraciones tributarias nacionales y territoriales dependiendo de la naturaleza del tributo sujeto a discusión–, solamente son objeto de control judicial a través del medio de control de nulidad. Por esta razón, en la práctica, los operadores jurídicos suelen trabar discusiones en torno a la legalidad de los actos administrativos contentivos de las actuaciones que sustentan las decisiones de la Administración y, al menos *prima facie*, resulta extraño incoar algún medio de control diferente al de nulidad. Sin embargo, conviene aclarar que en la práctica la pretensión de nulidad no es, necesariamente, la única pretensión de los contribuyentes frente a la Administración. Existen asuntos en los cuales, aun cuando no es discutible la legalidad del acto, sí es posible identificar alguna clase de perjuicio patrimonial, por ejemplo, en la esfera del administrado –contribuyente–. En estos casos, estimamos que la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado es aplicable.

En este contexto, este artículo busca ofrecer un análisis del estado actual de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia para determinar su aplicación en el ámbito del Derecho tributario. En tales términos, conviene anotar que este texto no pretende consolidar un análisis exhaustivo sobre la responsabilidad patrimonial. Por el contrario, y dada la finalidad particular que se pretende destacar, se tratará, a lo sumo, de un análisis general sobre los principales aspectos de la responsabilidad patrimonial del Estado para determinar su aplicación a algunas situaciones particulares en el ámbito tributario.

Asimismo, el análisis propuesto tiene por objeto mejorar la comprensión de la responsabilidad estatal derivada de actos administrativos lícitos de contenido tributario, explicitando las dinámicas observadas a través de la experiencia práctica, pues, tal como se advirtió, aun cuando las decisiones que adopta la Administración Tributaria se instrumentan en actos administrativos, no siempre la pretensión incoada tiene por finalidad la declaratoria de nulidad de algún acto administrativo.

En ese orden de ideas, adelante presentamos lo que a nuestro juicio constituye un caso que recopila los antecedentes necesarios para analizar la responsabilidad patrimonial del Estado cuando, a pesar de la licitud del acto administrativo, se produce un perjuicio –daño antijurídico –, en este caso patrimonial, respecto del cual es posible predicar responsabilidad estatal.

## I. Marco conceptual

En Colombia, la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado ha sido un desarrollo eminentemente jurisprudencial. Dada la ausencia de un texto constitucional que regulara de manera expresa la responsabilidad patrimonial del Estado hasta 1991, la Corte Suprema de Justicia, por un lado, y el Consejo de Estado, por el otro, fueron las corporaciones encargadas de desarrollar y aplicar, en términos prácticos y generales, la teoría de la responsabilidad patrimonial.

Por tanto, un estudio que dé cuenta de la evolución de la responsabilidad patrimonial en Colombia debe partir, necesariamente, del análisis de la jurisprudencia (i) de la Corte Suprema de Justicia y el Consejo

de Estado, así como (ii) de la Corte Constitucional, como guardiana y garante de la supremacía e integridad de la Constitución desde 1991.

En tales términos, este capítulo constituye una presentación general de la evolución doctrinal, pero ante todo jurisprudencial de la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado. Se hace especial énfasis en la evolución de la responsabilidad con culpa hacia la responsabilidad sin culpa. Cuestión que resulta relevante para el caso que adelante se propone analizar.

## II. Fundamentos constitucionales de la responsabilidad patrimonial del Estado en Colombia

Ante la ausencia, por lo menos aparente, de un texto constitucional expreso que consagrara la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado, la Corte Suprema de Justicia, por un lado, y el Consejo de Estado, por el otro, se atribuyeron, primigeniamente, la competencia para elaborar y delinear la teoría de la responsabilidad patrimonial. Esta situación condicionó, de tiempo atrás, la profusa línea jurisprudencial que se estructuró en torno a las teorías elaboradas por (i) la doctrina *francesa*, enraizada en la responsabilidad por falla o, *con culpa*, y (ii) la doctrina *española*, en la que a partir de la consagración de una norma de Derecho positivo se replantearon las elaboraciones expuestas por la doctrina francesa, para acuñar la denominada responsabilidad objetiva o *sin culpa*. De ello se sigue que la jurisprudencia reconociera eventos de responsabilidad patrimonial con culpa, por un lado, y eventos de responsabilidad patrimonial sin culpa.

Aunque la ausencia de un texto legal o constitucional que regulara expresamente la responsabilidad patrimonial del Estado no fue impedimento para estructurar la teoría de este tipo de responsabilidad, desde 1991, con el advenimiento de la nueva Constitución, se consagró expresamente, y sin lugar a duda, la responsabilidad patrimonial del Estado (Navia Arroyo, 2000).

Fue así como surgieron nuevas y diversas posiciones que insisten en que la responsabilidad patrimonial del Estado es de rai-gambre excesivamente constitucional. Sin embargo, al margen de la determinación conceptual de este tipo de responsabilidad, lo cierto es que de tiempo atrás existen decisiones –posiciones jurisprudenciales– que resuelven de manera magistral el asunto de la responsabilidad patrimonial. En una *primera etapa*, por ejemplo, la Corte Suprema de Justicia se dio a la tarea de adecuar, de alguna manera, los casos relativos a la responsabilidad patrimonial del Estado en los hechos ilícitos de la Administración pública. Y, más importante aun, en una *segunda etapa*, y a instancias de la jurisprudencia del Consejo de Estado, este se dio a la tarea de estructurar un régimen de responsabilidad autónomo, fundamentado en principios y reglas propias.

Por tanto, estimamos necesario insistir en que, aun cuando el régimen de responsabilidad de tipo patrimonial en el Derecho administrativo colombiano se consagró constitucionalmente a partir de la Constitución de 1991, de tiempo atrás existía un régimen de responsabilidad de tipo patrimonial como consecuencia de la profusa línea jurisprudencial elaborada por la Corte Suprema de Justicia y el Consejo de Estado.

De otra manera, no sería comprensible la crítica de algunos académicos del Derecho frente la denominada *cláusula general* de responsabilidad del Estado consagrada en el artículo 90 de la Constitución. Para algunos, vale la pena destacar, la aludida *cláusula general de responsabilidad del Estado* constituye un avance significativo del sistema implementado en torno a la responsabilidad estatal, toda vez que a partir de la noción de *daño* allí consagrada se reivindica la posición de la víctima (CE-02300-17). Mientras que, para otros, esa *cláusula* constituye un atraso en los postulados diseñados en la jurisprudencia “tradicional”, en la medida en que “desplaza, se dice, el problema de la responsabilidad estatal del análisis de la actividad del causante del daño a la consideración exclusiva de la posición de la víctima, convirtiendo la responsabilidad del Estado en objetiva” (Navia Arroyo, 2000). En ese sentido, es dicente que, para algunos, el nuevo texto constitucional de 1991 constituya un atraso en la teoría de la responsabilidad patrimonial del Estado colombiano.

Al margen de cualquier discusión en relación con esta cuestión, lo cierto es que a partir de la definición del artículo 90 de la Constitución de 1991, la noción de daño en su concepción mayoritariamente aceptada como la afectación, vulneración o lesión a un interés legítimo y lícito<sup>2</sup>, se convirtió en el eje central de la obligación resarcitoria. De suerte que “el análisis de la responsabilidad no inicia con el título o régimen jurídico aplicable, sino con la verificación de la existencia del daño, entendido este como la

alteración negativa a un interés protegido” (CE-401312-2018).

Desde la Constitución de 1991, es posible identificar al menos tres momentos en la jurisprudencia constitucional acerca de la responsabilidad estatal: (i) El primero de ellos corresponde a la denominada responsabilidad *indirecta*. Con fundamento en esta primera línea jurisprudencial, las personas de Derecho público únicamente respondían patrimonialmente por el daño causado por las acciones u omisiones de sus agentes. (ii) El segundo corresponde a la denominada responsabilidad *directa*, en la que se aceptó que las personas de Derecho público, por sí mismas, podían ser causantes de daños. (iii) El tercero corresponde a la “falla del servicio”. Con fundamento en esta línea jurisprudencial se dio por superada, definitivamente, la teoría civilista de la culpa.

Con todo, es importante destacar que en el camino hacia el denominado *constitucionalismo* de la responsabilidad patrimonial del Estado cobran especial interés las decisiones del Consejo de Estado sobre la conceptualización de un régimen autónomo cimentado en *teorías de Derecho* público. Fue a partir de estas teorías que se trazó el camino para superar la responsabilidad patrimonial del Estado fundamentada en instituciones del Derecho civil. Esta corporación reconoció, entre otros, “principios y Derechos constitucionales que apoyan la idea de responsabilidad patrimonial del Estado, como la primacía de los derechos inalienables de la persona, la búsqueda de la efectividad

<sup>2</sup> Esta definición será decantada en el acápite referido a los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado.

del principio de solidaridad, la idea de igualdad frente a las cargas públicas, así como la obligación de proteger el patrimonio de los asociados y de reparar los daños antijurídicos causados por el actuar del ente público, en atención a los artículos 1º, 2º, 13, 58 y 90 de la Constitución” (C-286-17, C-832-01, C-778-03, C-333-96).

### ***A. Elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado***

En palabras del maestro Fernando Hinestrosa (2017), “la responsabilidad, entendida latamente como la obligación de resarcir daños y perjuicios, parte de un dato imprescindible: el daño. La presencia de un quebranto, independientemente del esmero en su definición y de la exigencia de actualidad o consolidación de él, o de su certidumbre o su advenimiento más o menos probable. En ausencia de daño no hay obligación, y el aserto, por demás obvio, pone de presente el carácter estrictamente resarcitorio de la responsabilidad en el derecho de tradición romanista”.

Como se anticipó, desde la vigencia de la denominada *cláusula general de responsabilidad patrimonial del Estado* contenida en el artículo 90 de la Constitución se hizo especial énfasis en la noción de daño como eje central de la responsabilidad patrimonial. “Lo anterior significó en la práctica, el paso de una idea clásica de responsabilidad patrimonial del Estado relacionada tradicionalmente con la falla del servicio, esto es, con la idea de una irregular actuación estatal bien sea por la no prestación del servicio, por la prestación irregular o por la prestación tardía, a una hipótesis de responsabilidad patrimonial del Estado más amplia, ligada al *daño antijurídico*” (C-286-17).

En tales términos, el artículo 90 de la Constitución supuso reevaluar el paradigma de la culpa como piedra angular de la imputación, en la medida en que afirmó la necesidad de resarcir a la víctima por los perjuicios (daño antijurídico) que se le hubieren causado. Esta concepción de la responsabilidad, vale la pena anticipar, trazó el camino para el reconocimiento de la responsabilidad por conductas regulares causantes de daños injustos, como lo es, por citar algún ejemplo, la responsabilidad patrimonial derivada por la expedición y posterior ejecución de actos administrativos lícitos (cuestión que más adelante se pretende demostrar) (Gil Botero, 2010).

Ahora bien, en relación con la noción de daño como fundamento primigenio de la responsabilidad patrimonial, el maestro Fernando Hinestrosa destacaba magistralmente que

el daño es la razón de ser de la responsabilidad, y por ello, es básica la reflexión de que su determinación en sí, precisando sus distintos aspectos y su cuantía, ha de ocupar el primer lugar, en términos lógicos y cronológicos, en la labor de las partes y juez en el proceso. Si no hubo daño no se puede determinar o no se le pudo evaluar, hasta allí habrá de llegarse; todo esfuerzo adicional, relativo a la autoría y a la calificación moral de la conducta del autor resultará necio e inútil. De ahí también el desatino de comenzar la indagación por la culpa de la demandada (Henaó, 1998).

Comencemos por enunciar las características configurativas del daño, antes de examinarlas en concreto. En términos generales, el daño debe ser (i) personal, (ii) cierto y (iii) directo. La primera de tales características, esto es, el carácter *personal* del daño

se refiere a la titularidad jurídica de los derechos de la persona sobre el bien que alega fue objeto de menoscabo. Por su parte, la segunda de tales características, esto es, el carácter *cierto* del daño supone tres etapas:

la primera va desde el momento en el que inicia la perturbación o alteración del goce pacífico del derecho o interés, sin que aún se haya iniciado la lesión definitiva; la segunda va desde el momento en el que inicia la lesión definitiva del derecho y sigue presentándose, lo cual se define en doctrina como daño continuado, y la tercera supone que el derecho ya fue lesionado definitiva y totalmente. Desde esta perspectiva, el no daño lo constituye el goce pacífico del derecho (Henao, 1998).

Finalmente, de acuerdo con Gil Botero (2010), aunque cuando la última característica no alude a una verdadera característica, el daño también debe ser directo. El carácter directo del daño se trata más bien de una relación determinante para su relevancia jurídica, toda vez que es necesario que el daño se haya producido por el autor para establecer la conexión entre este y aquel.

Una vez precisadas las características configurativas del daño, es necesario examinar un elemento adicional de la responsabilidad patrimonial del Estado: el *juicio de imputación*.

### **B. Títulos jurídicos de imputación del daño antijurídico**

La *imputación* corresponde al ejercicio de atribución, tanto fáctico como jurídico, del daño antijurídico al Estado. De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado:

en la responsabilidad del Estado, la imputación no se identifica [*únicamente*] con la causalidad material, pues la atribución de la responsabilidad puede darse también en razón de criterios normativos o jurídicos. Una vez se define que se está frente a una obligación que incumbe al Estado, se determina el título en razón del cual se atribuye el daño causado por el agente a la entidad a la cual pertenece, esto es, se define el factor de atribución (la falla del servicio, el riesgo creado, la igualdad de las personas frente a las cargas públicas). Atribuir el daño causado por un agente al servicio del Estado significa que este se hace responsable de su reparación, pero esta atribución solo es posible cuando el daño ha tenido vínculo con el servicio. Es decir, que las actuaciones de los funcionarios solo comprometen el patrimonio de las entidades públicas cuando las mismas tienen algún nexo o vínculo con el servicio público”. En consecuencia, la imputación o ejercicio de atribución se fundamenta en la existencia de un nexo causal entre la actividad o la omisión del Estado, la cual puede ser regular o irregular, en los términos ya anotados, y el daño antijurídico que se le endilga (CE-10922-99).

La atribución del daño, o juicio de imputación, se ha construido tradicionalmente a través de los denominados *títulos jurídicos de imputación*, a saber: (i) falla del servicio, (ii) daño especial y (iii) riesgo excepcional.

#### *1. El régimen de responsabilidad por falla del servicio*

En el contexto de la responsabilidad subjetiva, o con culpa, es imprescindible probar la falla del servicio, esto es, la actuación irregular y culposa de la Administración (CE-6941-92). En tales términos, la actuación

de la Administración será irregular cuando quiera que se establezca algún funcionamiento defectuoso del servicio, ya sea por omisión, retardo, irregularidad, ineficacia o ausencia de este, o una violación de una obligación administrativa a cargo del Estado (Serrano Escobar y Tejada Ruiz, 2014).

En términos generales, el régimen de responsabilidad por falla se ha conceptualizado, tradicionalmente, en función del servicio público. Esta conceptualización encuentra lugar en la concepción del Estado como el típico prestador de servicios públicos. Sin embargo, con el paso del tiempo y el cambio de los contextos social, económico y político, el Estado ha adquirido un rol diferente, más allá del típico como prestador de servicios públicos. De tiempo atrás, se ha reconocido que el Estado cumple otras funciones; por citar alguna, el Estado cumple una función administrativa, que se manifiesta a través de actos jurídicos –administrativos– que se imponen de manera coercitiva frente a todos los administrados. De igual manera, y en tiempo reciente, se ha acuñado la noción del Estado juez, así como el Estado legislador; inclusive, el Estado administrador, que actúa en el cumplimiento de función pública y se manifiesta a través de actos administrativos generales o particulares. En este contexto, el concepto de *falla* ha evolucionado al punto que, hoy día, es mucho más amplio, tanto así que comprende el incumplimiento de las normas que regulan el ejercicio de las funciones que están a cargo del Estado.

## 2. El régimen de responsabilidad por daño especial

El régimen de responsabilidad por daño especial es el título de imputación jurídico

por excelencia del régimen objetivo de la responsabilidad patrimonial. En este contexto, la premisa fundamental es que el Estado, a pesar de actuar al amparo de mandatos constitucionales o legales, causa daños.

Formulado de otra manera, en el ejercicio de sus funciones, el Estado tiene la potestad para imponerles ciertas cargas a sus administrados. Se trata de una potestad que atiende a un principio rector del Derecho según el cual “el interés público o general prima sobre el interés individual o particular”. De ello se sigue que, por regla general, el Estado puede limitar, legítimamente, el ejercicio de los derechos de los particulares para la satisfacción del interés público o general. Sin embargo, esta regla no es absoluta. Aunque el Estado esté investido de esa potestad, la imposición de cargas públicas adicionales a un sujeto en particular, y en relación con las cargas públicas impuesta a la generalidad, denota un desequilibrio en la imposición de tales cargas. Tal desequilibrio es el que constituye el fundamento de la responsabilidad patrimonial por *daño especial*.

El origen de la teoría del daño especial, destacan Serrano Escobar y Tejada Ruiz (2014), se remonta al fallo *Couitéas* proferido por el Consejo de Estado francés el 30 de noviembre de 1923. De acuerdo con estos autores:

los hechos que dieron lugar a este pronunciamiento se refieren a que el actor no pudo obtener de parte de las autoridades el cumplimiento de una decisión judicial de desalojo de unas personas que habían ocupado los terrenos de su propiedad, dados los riesgos para la seguridad y el orden público



que podría haber provocado el empleo de la fuerza pública para llevar a cabo la expulsión de los invasores. En este caso, *agregan*, a pesar de que el Consejo de Estado francés consideró que si bien el incumplimiento de la orden judicial no era ilegal, teniendo en cuenta los riesgos de perturbación del orden público que podría haber causado el acatamiento de la decisión, sostuvo que cuando la administración se abstiene de actuar puede comprometer su responsabilidad en la medida que el perjuicio que causa no puede mirarse como una carga que incumbe normalmente a la víctima.

En Colombia, anota M' Causland (2015), el régimen de responsabilidad estatal por daño especial fue acogido por el Consejo de Estado, al dirimir la acción incoada por El Siglo S. A. contra la Nación, en la sentencia del 29 de julio de 1947. En esa oportunidad, el Consejo de Estado planteó, por primera vez, la tesis de la responsabilidad sin falta. En efecto, precisó que si en la gestión de sus servicios el Estado produce un daño o proporciona un perjuicio a un particular, aunque sea por motivo de interés público y con autorización legal, deberá responder por estos daños. En ese sentido, expuso que la teoría –de la responsabilidad sin culpa o daño especial– parte del principio de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas, de tal forma que no es admisible que un ciudadano tenga el deber de soportar una carga especial, superior a la soportada por los demás. En estos casos, afirmó, existe un deber de reparación para reequilibrar o restablecer la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas.

Desde entonces, tanto la doctrina como en la jurisprudencia nacional se han aunado

esfuerzos para estructurar, una vez más a partir de la jurisprudencia, este tipo de responsabilidad, la cual, a nuestro juicio, se fundamenta singularmente en el principio de igualdad frente a las cargas públicas.

### 3. El régimen de responsabilidad por riesgo excepcional

En Colombia, la teoría del riesgo excepcional como título jurídico de imputación se acogió, por primera vez, en la sentencia del 2 de febrero de 1984 proferida por el Consejo de Estado. En esa oportunidad, la Sección Tercera del Consejo de Estado afirmó que

[la teoría del riesgo excepcional tiene ocurrencia] cuando el Estado, en desarrollo de una obra de servicio público utiliza recursos o medios que colocan a los particulares o a sus bienes en situación de quedar expuestos a “un riesgo de naturaleza excepcional” (Laubadere) el cual dada su gravedad, excede las cargas que normalmente deben soportar los mismos particulares como contrapartida de las ventajas que resultan de la existencia de ese servicio público. Si el riesgo llega a realizarse y ocasiona un daño, sin culpa de la víctima, hay lugar a responsabilidad de la Administración, así no haya habido falta o falla del servicio (CE-2744-84).

La teoría del riesgo excepcional, como título de imputación jurídico de la responsabilidad patrimonial, se enmarca en el régimen de responsabilidad sin culpa. Se habla de responsabilidad sin culpa en el contexto de una actividad legítima del Estado, esto es, cuando el Estado actúa en cumplimiento de algún imperativo constitucional y legal que orienta el ejercicio de sus funciones.

Por lo tanto, es posible acuñar la responsabilidad por riesgo excepcional si, y solo si, en desarrollo de una actividad legítima del Estado, y como consecuencia de una acción u omisión, se genera un riesgo que deriva en la consolidación de un daño susceptible de reparación.

En tales términos, la teoría del riesgo excepcional se ha conceptualizado como la acción u omisión del Estado productora de daño a partir del desarrollo de una actividad riesgosa; siempre, en cumplimiento del imperativo constitucional y legal al que se encuentra sometido.

### **III. Responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos**

Tradicionalmente, el acto administrativo ha sido definido en la doctrina especializada como toda manifestación de la voluntad tendiente a producir efectos jurídicos en la esfera privada de los administrados. En concreto, para Santofimio Gamboa (2003), el acto administrativo es: “toda manifestación unilateral, por regla general de voluntad, de quienes ejercen funciones administrativas, tendiente a la producción de efectos jurídicos”.

Como nota característica, los actos administrativos gozan del denominado principio de legalidad. Es decir, se presume que han sido proferidos en cumplimiento de las disposiciones que el ordenamiento jurídico dispone para su expedición. De tal forma que si se advierte algún tipo de incumplimiento de la ley que ampara su expedición, es posible acudir a la jurisdicción, a través

del medio de control de nulidad para desvirtuar su presunción. Sin embargo, en los casos en los que no se discute la legalidad del acto administrativo, ya sea porque se acepta su legalidad, por ejemplo, es posible solicitar a través del medio de control de reparación directa, algún tipo de responsabilidad derivada, incluso, de su legalidad. Este último supuesto se enmarca en el contexto de la responsabilidad patrimonial por daño especial.

En este contexto, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha conceptualizado al daño especial como

aquel que se inflige al administrado en desarrollo de una actuación legítima del Estado ajustada en un todo a la legalidad pero que debe ser indemnizado por razones de equidad y de justicia distributiva, en la medida en que aquel se ha beneficiado a costa de un daño anormal, desmesurado o superior a aquel que deben sufrir los administrados en razón a la naturaleza particular del poder público, el cual entraña de esta suerte un rompimiento de la igualdad ante las cargas públicas (CE-978-73).

En este punto es posible anticipar que la responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria sería admisible en los casos en que no se controvierte la legalidad del acto administrativo, y siempre que sea plausible demostrar que, a pesar de la licitud de la actuación de la Administración, esta ha causado un daño –antijurídico– susceptible de ser reparado, generalmente, bajo el título jurídico de imputación del daño especial.

#### **IV. Aproximación práctica. La devolución de saldos a favor en el impuesto sobre la renta a través de Títulos de Devolución de Impuestos**

Desde una aproximación práctica de la cuestión, resulta conveniente efectuar alguna consideración preliminar antes de abordar el estudio del caso.

En Colombia, la devolución de los saldos a favor que eventualmente se generan como consecuencia de la depuración del impuesto sobre la renta y sus complementarios, se puede efectuar mediante: (i) cheque, (ii) giro o (iii) títulos de devolución de impuestos (en adelante, TIDIS). El mecanismo de devolución, *prima facie*, hace parte de la discrecionalidad de la Administración. No obstante, es pacífico aceptar que le corresponde a la Administración evaluar, razonablemente y en atención a sus necesidades de índole presupuestal, el mecanismo para garantizar la devolución y, sobre todo, su propia sostenibilidad fiscal y financiera.

La única limitación que se le impone normativamente a la Administración consiste en los topes para efectuar la devolución de los saldos a favor mediante TIDIS. De acuerdo con la normativa que regula la cuestión (Estatuto Tributario, art. 862), la devolución mediante TIDIS solamente es procedente respecto de saldos a favor superiores a mil (1.000) Unidades de Valor Tributario<sup>3</sup> (en adelante, UVT). Esta es una condición *sine qua non* que debe observar la Administración.

Como se advirtió, parece razonable que ante la necesidad de diferir la erogación presupuestal que representan para la Administración las devoluciones de los saldos a favor, se le permita emplear este mecanismo para satisfacer la obligación. No obstante, la devolución de saldos a través de este mecanismo sujeto a la discrecionalidad de la Administración impone una doble limitación para los contribuyentes. Contrario a lo que ocurriría si la devolución se materializara mediante giro –en efectivo– o cheque, los TIDIS (en razón de su naturaleza o condición, como se explica adelante), solo sirven para cancelar impuestos o derechos administrados por la Administración Tributaria dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. Pero, más importante aún, en la práctica, esa doble limitación deriva, algunas veces, en la insatisfacción de la obligación de la Administración frente a los contribuyentes. Este fenómeno se concreta, principalmente, por dos factores: (i) el límite temporal para solicitar, en un primer estadio, la devolución de los saldos a favor, el cual, en todo caso, se supera a partir de la interrelación de las normas contables y fiscales, y (ii) la doble limitación –antes aludida–, material y temporal, para la utilización de los TIDIS.

En el primer caso, la solicitud de devolución de impuestos deberá presentarse, a más tardar, dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar (Estatuto Tributario, art. 854). Sin embargo, la misma legislación (Estatuto Tributario, art. 815) también permite que el contribuyente los pueda imputar dentro de la liquidación

<sup>3</sup> La Unidad de Valor Tributario (UVT), es una unidad de medida de valor que tiene por objeto expresar valores tributarios en pesos colombianos.

privada del mismo impuesto correspondiente al periodo gravable siguiente. Es decir, en este caso se soslaya el acaecimiento del término para solicitar el saldo a favor, en tanto se permite imputar ese saldo a favor en las declaraciones tributarias en los periodos subsiguientes, las veces que estime el contribuyente. Esto tiene por efecto un “arrastre” sucesivo, año a año, de los saldos a favor. Por tanto, el término preceptuado para solicitar la devolución o compensación tendría como referencia la última declaración a la cual se hubiere imputado el saldo a favor<sup>4</sup>.

En el segundo caso, la interpretación es diferente. En el contexto de la devolución de saldos a través de TIDIS se genera una serie de “cargas adicionales” para el contribuyente. En primer lugar, se impone una limitación material en la medida en que los TIDIS solo servirán para cancelar impuestos y, en segundo lugar, solo servirán para ese propósito dentro del año calendario siguiente a la fecha de su expedición. Esa doble limitación es la que nos permite afirmar que la devolución de saldos a favor mediante TIDIS constituye una actuación de la Administración que, a pesar de ser legítima<sup>5</sup>, se enmarca en los supuestos de responsabilidad estatal por daño especial en la medida en que constituye un rompimiento del principio de igualdad frente a las cargas públicas.

## V. El caso. Análisis de la actividad administrativa en el marco de la devolución de saldos a favor

Hechas las anteriores precisiones, a continuación, expondremos los antecedentes del caso propuesto para llevar a cabo el análisis de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos de contenido tributario. Como presupuestos de orden metodológico, se destacan: (i) el orden cronológico de los años será el siguiente: X-3, X-2, X, X+1; (ii) todos los días son hábiles.

### A. Antecedentes

El 1 de abril del año X-2, el *contribuyente* presenta la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable X-3. En dicha declaración, el *contribuyente* liquida un saldo a favor correspondiente a la suma de mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000) (ver situación financiera en la gráfica 1 del anexo).

El 1 de noviembre del año X-2, el *contribuyente* radica formalmente ante la Administración una solicitud para la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo gravable X-3

<sup>4</sup> A esta conclusión llegó la Sección Cuarta del Consejo de Estado que en sentencia 16958 del 28 de junio de 2010, con ponencia del magistrado Hugo Fernando Bastidas Bárcenas: “el artículo 815, literal a) del ET permite la imputación sucesiva, y, por otra, el artículo 13 del Decreto 1000 de 1997 advierte que esa imputación sucesiva se puede hacer, así se genere un nuevo saldo a favor. En esa medida, aun cuando los saldos a favor que se van imputando de manera sucesiva se pueden ver reflejados en cada una de las declaraciones en las que se hizo el arrastre, la solicitud de compensación o devolución debe fundamentarse en una sola declaración. Esa declaración sería aquella que arroja el saldo a favor y que, a voluntad del contribuyente ya no se imputa al periodo siguiente, porque precisamente se solicita en devolución o compensación”.

<sup>5</sup> En la medida que corresponde a un acto administrativo expedido de conformidad con las normas que regulan la cuestión.

(ver registro contable en el gráfico 2 del anexo).

El 1 de febrero del año X, sin que mediara algún requerimiento de información adicional, la Administración reconoce al *contribuyente*, mediante resolución, la suma de mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000) por concepto del saldo a favor liquidado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al periodo gravable X-3. En consecuencia, la Administración ordena devolver al *Contribuyente* la suma de mil quinientos millones de pesos (\$1.500.000.000) mediante la emisión de Títulos de Devolución de Impuestos (TIDIS) (ver registro contable en el gráfico 3 del anexo). Dicha resolución fue notificada al *Contribuyente* el 5 de febrero del año X.

En cumplimiento de la citada resolución emitida por la Administración, el Depósito Centralizado de Valores de Colombia S. A. (DECEVAL) certificó que los saldos a favor del *contribuyente* se encontraban depositados en la cuenta 001 de DECEVAL a nombre de la empresa, con las siguientes características:

Fecha de expedición del TIDIS	15 de febrero del año X.
Valor del TIDIS	\$1.500.000.000
Fecha del vencimiento del TIDIS	14 de febrero del año X+1

A partir de esta información, el *contribuyente* registra contablemente en su activo el TIDIS emitido como una *inversión* (ver registro contable en la gráfica 3 del anexo).

Atendiendo a los supuestos de hecho presentados, es posible plantear, al menos, los siguientes tres escenarios:

(i) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, la empresa hace uso del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

(ii) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, la empresa hace uso, parcial, del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

(iii) En el término de un año calendario siguiente a la fecha de su expedición, la empresa no hace uso del TIDIS para cancelar impuestos o derechos administrados por la DIAN.

Estos tres escenarios han sido examinados por las secciones Tercera y Cuarta del Consejo de Estado, las cuales, a través de una jurisprudencia, a nuestro juicio escasa, han delimitado la cuestión. En la siguiente sección se describen los resultados obtenidos por virtud de las posiciones acogidas por las secciones Tercera y Cuarta del Consejo de Estado sobre los antecedentes relacionados en el caso objeto de investigación.

## B. Consideración preliminar

Por tratarse del juez natural en los asuntos tributarios sometidos a control jurisdiccional<sup>6</sup>, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha sido por antonomasia la encargada de resolver las discusiones planteadas por la imposibilidad de redención de los TIDIS

<sup>6</sup> La Sección Cuarta del Consejo de Estado está integrada por cuatro magistrados encargados de resolver las controversias relacionadas con los impuestos y contribuciones fiscales y parafiscales.

utilizados como instrumentos para diferir una obligación pecuniaria a cargo del Estado.

Al respecto, es preciso reiterar que, por regla general, en el ámbito tributario, las discusiones tienen origen en una actividad “ilícita” de la Administración que se desprende de la ejecución de un acto administrativo. En ese sentido, lo que se discute es la legalidad del acto administrativo mediante el cual la Administración ejecuta la actividad objeto de discusión.

Dicho esto, es imperioso destacar los argumentos principales que se han presentado en sede jurisdiccional. A continuación, se expondrán, en primer lugar, los argumentos utilizados por los contribuyentes y, en segundo lugar, los argumentos presentados por el “juez natural”.

### ***C. Argumentos en sede jurisdiccional***

Los argumentos, mayoritariamente empleados por los contribuyentes se pueden agrupar de la siguiente manera:

(i) Existe una indebida interpretación del artículo 862 del ET que regula el mecanismo de devolución de impuestos. Tal disposición no advierte que una vez vencido el término previsto normativamente para la redención del título, el contribuyente pierda su derecho de propiedad sobre la suma representada en el título. Dicha interpretación, agregan, surge ante la existencia de un vacío legislativo que hace presumir una aparente caducidad del derecho del titular del saldo a favor.

(ii) En la medida en que la “aparente caducidad” del derecho del titular del saldo a

favor extingue la propiedad de los derechos pecuniarios incorporados en el TIDIS, el contribuyente estaría obligado a tributar más allá de lo que la ley dispone, lo cual supone una violación de las normas que prohíben imponer penas confiscatorias.

(iii) Finalmente, indican que las normas fiscales no pueden sancionar ni crear requisitos que la misma ley no ha señalado.

De otro lado, los pronunciamientos emitidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado se han orientado, de manera general, a reivindicar la legalidad de los actos administrativos a través de los cuales se exterioriza la voluntad de la Administración. Para ello, ha sostenido:

(i) El proceder de la administración se fundamenta en lo dispuesto en los artículos 806 y 862 del TIDIS, normas que no admiten interpretación diferente a la contenida expresamente en su texto, en cumplimiento del artículo 27 del Código Civil Colombiano, el cual ordena: *Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu*. Así, se ha concluido que es con la emisión del “Título” y no con una actuación diferente, con la que se perfecciona la “devolución” ordenada por medio de la resolución que reconoce el saldo. Luego, una vez se ha vencido el término del año calendario siguiente para la redención del Título, prescribe la oportunidad, *por lo menos ante la Administración*, para solicitar la reactivación de la resolución por medio de la cual se efectuó la devolución (mediante TIDIS), toda vez que solamente es posible, para DECEVAL, una certificación por cada título efectivamente emitido.

(ii) En consecuencia, se ha afirmado que el contribuyente carece de algún mecanismo para prorrogar el plazo de vigencia del Título, principalmente, porque las normas que regulan la cuestión no lo prevén.

Por su parte, en la Sección Tercera del Consejo de Estado se han decantado las siguientes consideraciones:

(i) En primer lugar, ha sostenido que el pago de los TIDIS no puede ser obtenido a través de la acción cambiaria ni de la acción causal<sup>7</sup>, como sí ocurre con los títulos valores de carácter privado. Al respecto, ha precisado que en el caso de los TIDIS, la relación original no se sustenta en la existencia de un negocio jurídico sino en la expedición de un acto administrativo, lo cual, los diferencia de los títulos valores de contenido privado, otorgándoles entonces una autonomía relativa derivada de su efectividad puesto que solamente servirán para cancelar impuestos o derechos ante la Administración.

(ii) En segundo lugar, la regulación de los TIDIS se adecúa a los principios de estabilidad tributaria y de previsibilidad del gasto público, dada su destinación específica

y limitada en tiempo que confiere seguridad a la actividad económica estatal. Para estos propósitos refieren que a partir de los pronunciamientos de la Corte Constitucional<sup>8</sup>, es válido el establecimiento de plazos objetivos para que los ciudadanos puedan reclamar o compensar saldos a su favor derivados del pago de impuestos (C-445-95).

(iii) En tercer lugar, cuando la devolución se efectúa mediante TIDIS, el contribuyente debe prever que estos tienen una vigencia de un año y que solo pueden ser negociados en bolsa o redimidos para el pago de impuestos del orden nacional. En consecuencia, si el contribuyente deja prescribir el TIDIS deberá soportar las cargas o consecuencias negativas que se derivan de dicha actuación.

(iv) En cuarto lugar, en virtud del artículo 806 del ET se ha entendido que el vencimiento de los TIDIS constituye justa causa para el empobrecimiento padecido por su beneficiario, es decir, el contribuyente.

(v) Finalmente, conviene destacar que en la sentencia de 12 de febrero de 2014, exp. 28253, la Sección Tercera del Consejo de Estado precisó:

<sup>7</sup> De acuerdo con la Sección Tercera del Consejo de Estado, en la sentencia del 12 de febrero de 2014. Exp. 28253, C.P.: Mauricio Fajardo Gómez: "En materia de títulos valores subsisten dos relaciones distintas: la primera, causal, que constituye el fundamento del otorgamiento de un título valor; la segunda es la que se deriva del título-valor mismo, el cual por el principio de autonomía que lo rige podría decirse que tiene vida propia frente al negocio cartular; de la misma manera, desde el punto de vista de la tutela judicial que protege y garantiza el cumplimiento de las obligaciones, el ordenamiento previó la existencia de tres tipos de acciones: i) la acción causal, derivada del negocio por cuya virtud nació a la vida jurídica el título valor; ii) la acción cambiaria, cuya finalidad consiste, justamente, en garantizar el cumplimiento del contenido del título valor; y, iii) la denominada acción cambiaria por enriquecimiento sin justa causa, por cuya virtud aquel que no hubiere redimido el título valor por cualquier razón o que lo hubiere dejado prescribir o caducar podría, dentro del año siguiente a su pérdida de vigencia, demandar a quien se hubiere enriquecido por dicha situación".

<sup>8</sup> Sentencia de la Corte Constitucional C-445 de 1995. M.P. Alejandro Martínez Caballero.

Para la Sala resulta pertinente destacar y resaltar que aun si en el presente caso se pudiera predicar una supuesta responsabilidad del Estado por el empobrecimiento de la sociedad Stewart & Stevenson Operations Inc. (en liquidación) y el correlativo enriquecimiento de la Dirección de Aduanas e Impuestos Nacionales, lo cierto es que igual habría lugar a concluir que este sí tuvo causa jurídica puesto que se derivó de la actitud negligente o, en todo caso, imprudente de la sociedad demandante que permitió el vencimiento de los tantas veces mencionados Títulos de Devolución de Impuestos de los que era beneficiaria. En cualquier caso, resulta pertinente señalar, finalmente, que la Sala no evidencia conducta alguna por parte de la Administración Tributaria que pudiere comprometer su responsabilidad extracontractual por los hechos objeto de la demanda que ahora se decide en segunda instancia.

#### **D. Conclusiones**

En primer lugar, permítaseme señalar que la posición acogida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado se acompasa con el asunto de la *litis* que en esa instancia debe ser examinado. Los procesos adelantados ante esta sección tienen por objeto el control de legalidad de los actos administrativos que han materializado la actividad de la Administración. En ese sentido, a nuestro juicio, es razonable la posición de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, pues, los actos emanados de la Administración no adolecen de algún vicio de ilegalidad.

En segundo lugar, con relación a las decisiones de la Sección Tercera del Consejo de Estado, es cierto que recientemente se ha estudiado la posible responsabilidad del

Estado por los actos derivados de la actuación de la Administración cuando, por virtud de la devolución de saldos a través de TIDIS, se beneficia (enriquece) injustificadamente el Estado. Es decir, hasta el momento, en esta sección se ha planteado que ante el acaecimiento del término fijado para la redención de TIDIS, sin que el contribuyente lo haya utilizado, se genera un enriquecimiento injustificado para el Estado que va aparejado de un empobrecimiento del Administrado. Por tanto, debemos señalar, de un lado, que la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado es incipiente o escasa. Y, de otro, que la misma se ha limitado a examinar la responsabilidad patrimonial del Estado, exclusivamente, desde los argumentos que le han sido planteados, esto es, el posible enriquecimiento injustificado del Estado aparejado de un empobrecimiento del Administrado cuando por virtud del acaecimiento del término para redimir los TIDIS, el contribuyente carece de algún mecanismo para reactivarlo y/o utilizarlo.

En tercer lugar, la tesis que se defiende en este artículo ofrece un análisis más comprensivo de la responsabilidad patrimonial del Estado en la actividad de la Administración, exteriorizada a través de actos administrativos de contenido particular, lícitos, como quiera que el mecanismo de devolución es una decisión unilateral que impone una serie de cargas adicionales y, a nuestro juicio, desproporcionadas, respecto de los otros mecanismos de devolución.

Consideramos entonces que los argumentos que planteamos se alejan de aquellos que tradicionalmente han sido empleados en instancias jurisdiccionales. Lo anterior permite suponer *ex ante* que un examen de



los elementos de la responsabilidad en los términos propuestos, podría significar la posibilidad de acreditar, en concreto, la responsabilidad estatal. Para este propósito, será necesario explicar la forma en la que los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado se pueden aplicar a la situación planteada en el caso particular.

## VI. Aplicación de los elementos de la responsabilidad patrimonial

En relación con el caso propuesto, cabe preguntarse: ¿es admisible realizar un análisis desde el ámbito de la responsabilidad patrimonial? ¿Cuál sería la estructura de ese análisis? ¿Por qué no ha prosperado la pretensión de enriquecimiento sin justa causa? ¿El Estado lo ha convertido en un mecanismo de financiamiento? Este capítulo responde estos interrogantes en cuanto se refiere a la aplicación o adecuación de los elementos de la responsabilidad patrimonial del Estado en caso concreto.

No escapa a nuestra atención que en un país en el que la responsabilidad patrimonial del Estado ha tenido un desarrollo atisigante dado el número de decisiones judiciales en torno a esta cuestión, las discusiones sobre este asunto en el ámbito tributario no hayan tenido mayor aplicación. Al respecto, dos consideraciones nos ayudan a dilucidar esta cuestión: en primer lugar, es plausible considerar que en el ámbito tributario la actividad del Estado no es una fuente productora de daños, por lo menos aparentemente; en segundo lugar, se podría considerar que aun cuando la actividad del

Estado en el ámbito tributario puede causar daños, la particularidad de la actividad que se exterioriza a través de actos administrativos de contenido general o particular, hace presumir la legitimidad de la actuación, la cual, en todo caso, se discute a través del medio de control de nulidad que permite desvirtuar la legalidad de la actividad.

Al margen de la primera consideración, lo cierto es que en el ámbito tributario sí existen supuestos en los cuales, a pesar de la legalidad de la actuación o actividad de la Administración –Estado– se causa un daño –antijurídico–, indemnizable. En consecuencia, es plausible concluir *a priori* que las actuaciones administrativas en el ámbito tributario no escapan a esta consideración.

De esto da cuenta el caso propuesto, el cual, en todo caso, constituye una herramienta metodológica para estudiar la aplicación de la responsabilidad patrimonial cuando no se discute la legalidad de la actividad de la Administración –exteriorizada a través de actos administrativos–. En ese sentido, a continuación, proponemos desarrollar cada uno de los elementos de la responsabilidad patrimonial –plantados en el primer capítulo–, pero a partir de los antecedentes presentados en el caso sujeto a estudio – planteado en el segundo capítulo–.

### A. El daño antijurídico en el caso planteado<sup>9</sup>

El daño es la medida de la responsabilidad. En ese sentido, el daño constituye el centro de atención de cualquier análisis que

<sup>9</sup> La valoración del daño, en este texto, parte de las conceptualizaciones presentadas en el primer capítulo.

tenga por objeto acreditar la responsabilidad patrimonial del Estado.

En el caso planteado, existen al menos tres consideraciones que, a nuestro juicio, ponen de presente la existencia del daño antijurídico. En primer lugar, existe una pérdida patrimonial –pecuniaria– para el contribuyente; en segundo lugar, existe una omisión del Estado, renuente a pagar los pasivos a cargo respecto del contribuyente y, en tercer lugar, normativamente se garantiza la protección del interés que se estima lesionado, esto es, la pérdida patrimonial. Estas consideraciones constituyen, todas, un todo del argumento principal que, sin embargo, por motivos puramente metodológicos, hemos consentido en desglosar.

Retomando el caso propuesto para estudio, el *contribuyente* detenta, en un primer momento, un derecho para solicitar la devolución de un saldo a favor. Una vez solicitada la devolución, que en todo caso está sujeta a un plazo, el *contribuyente* adquiere la condición de propietario *ex ante* de las sumas solicitadas en devolución. No obstante, *a posteriori* el Estado se atribuye unilateralmente la propiedad de esas sumas que ya le fueron entregadas al contribuyente por virtud de la devolución. Esta premisa requiere de la mayor atención.

Para una adecuada comprensión de la cuestión es necesario distinguir al menos dos momentos en el proceso de devolución de saldos a favor: (i) antes del reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor y (ii) una vez ha sido reconocido el derecho a esa devolución.

El primero de aquellos momentos hace referencia, sin duda alguna, a la solicitud inicial para el reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor ante la Administración. En este momento, el establecimiento de un plazo constituye una carga legítima en cabeza del contribuyente. Sin embargo, cuando el derecho ya ha sido reconocido, es decir, la Administración a través de una resolución (acto administrativo) reconoce y ordena la devolución, cesa la exigencia de alguna carga adicional de diligencia. Esta condición, vale la pena destacar, se sustenta en la naturaleza de los conceptos de *prescripción* y *caducidad*.

Las relaciones jurídicas, anota el profesor López Blanco (2009), tienen como nota común su carácter eminentemente temporal. Esto resulta razonable, comoquiera que permite generar certeza sobre la existencia de los derechos y sus titulares. “Es así que algunas relaciones jurídicas y derechos que le son inherentes a ellas solo tienen vigencia por un tiempo idéntico al de la vida de sus titulares, como ocurre con los derechos personales, en tanto que otras pueden perdurar más allá de la existencia de una persona o alterarse durante su vida, bien para desaparecer, ora para radicarse en cabeza de otro titular”. En ese orden de ideas, consentimos en el establecimiento de plazos para el reconocimiento de los derechos. No de otra manera se podría generar certeza o certidumbre en las relaciones jurídicas y los derechos que derivan de estas.

El estudio de los efectos jurídicos en el tiempo se ha estudiado a partir de dos conceptos principalmente: la *prescripción* y la

*caducidad*. Siguiendo la conceptualización del profesor López Blanco (2009):

En las legislaciones que siguen la orientación del Código Civil francés, entre ellas la colombiana, el término prescripción se utiliza para denotar genéricamente dos aspectos por entero diversos y que, si bien es cierto implican efectos del tiempo en las relaciones jurídicas, corresponden a dos fenómenos distintos, como son la usucapión o prescripción adquisitiva que es un modo de adquirir el dominio y otros derechos reales y la prescripción extintiva que implica la imposibilidad de ejercitar exitosamente, caso de que se llegase a alegar, una determinada pretensión.

Para nuestro caso, el fenómeno de la prescripción extintiva como la imposibilidad de ejercitar exitosamente una determinada pretensión, representa el mayor interés. Aunque lejos de ser esta una noción pacífica, pues en la doctrina especializada existen diversas interpretaciones sobre la misma, para nuestro caso, resulta aconsejable acoger la definición del profesor López Blanco (2009), quien afirma que, de acuerdo con nuestro sistema legal, la prescripción es una forma de extinguir el derecho de acción.

Similar situación se presenta frente al fenómeno de la caducidad. Aquí, la cuestión tampoco genera mayor claridad. No obstante, en su acepción general, es posible destacar que se ha conceptualizado como un plazo que, a diferencia de la prescripción, puede ser acordado por las partes. En todo caso, a manera colofón de esta cuestión, estas dos instituciones tienen como nota común y característica el establecimiento de un plazo para ejercer determinado derecho.

Estas consideraciones reafirman nuestra posición. Esto es, una vez se ha reconocido el derecho a la devolución del saldo a favor, cesa la exigencia de alguna carga adicional de diligencia para exigir la redención del TIDIS, so pena de su vencimiento y consecuente pérdida del derecho. Nótese que en este momento, en contraste con el primero, el derecho ya se ha consolidado, pues ha sido reconocido. En este momento no está en vilo algún derecho. El contribuyente, siendo diligente, exigió en tiempo el reconocimiento del derecho. En el segundo momento, no se espera el reconocimiento del derecho, por el contrario, se espera el cumplimiento de una obligación que el Estado ha contraído con el Contribuyente; de tal forma que, no es acertado endilgar una conducta negligente (incluso culposa al contribuyente). En este punto, el registro contable de la operación nos permite aclarar esta cuestión (*ver anexo*): una vez el derecho (a la devolución de los saldos a favor) le ha sido reconocido al contribuyente, este registra contablemente una inversión. Es decir, el contribuyente pasa de tener una *cuenta por cobrar* (que también constituye un activo) a tener una *inversión* representada en títulos de devolución de impuestos (TIDIS). El registro contable de la operación es disiente.

Además, como los TIDIS son títulos desmaterializados, es decir que para su expedición no es requisito *sine qua non* la expedición emisión de un título físico; por el contrario, la emisión se hace a través de una anotación en una cuenta de DECEVAL a nombre del contribuyente, se requiere un trámite adicional para la efectiva exoneración de la obligación a cargo del Estado.

### **B. El juicio de imputación: atribución fáctica y jurídica**

El juicio de imputación corresponde al ejercicio de atribución, tanto fáctico como jurídico, del daño antijurídico. En primer término, la atribución fáctica del daño se refiere al establecimiento de un nexo material y causal entre el servicio público, entendiendo por tal la actividad o la omisión del Estado y el daño antijurídico. Por otro lado, la atribución jurídica se materializa a partir de los denominados títulos de imputación.

Como cuestión inicial, conviene precisar que, en nuestro caso, el daño se produce en el contexto de una actuación legítima de la Administración –Estado–. Tal condición lo enmarca de suyo en el régimen de la responsabilidad sin culpa. Por lo cual, es posible afirmar que la responsabilidad se debe examinar al menos *prima facie* desde la teoría del daño especial.

El análisis de la responsabilidad patrimonial en este caso pasa por dilucidar si el daño (i) efectivamente se produjo en una actividad legítima de la Administración; (ii) si efectivamente se causó un menoscabo del derecho de una persona como consecuencia del rompimiento del principio de igualdad frente a la ley y las cargas públicas; y, (iii) si es grave y especial.

Frente al primero de aquellos elementos, basta con advertir que de acuerdo con los antecedentes del caso propuesto, la decisión de la Administración, relativa al reconocimiento del derecho es legítima. Sin embargo, la actividad de la Administración así descrita es la causa configurativa de un daño.

Veamos: la Administración reconoce y ordena mediante un acto administrativo (resolución) la devolución del saldo a favor de *el contribuyente*. Sin embargo, dispone que se haga mediante la emisión de TIDIS. Como se anotó, la naturaleza misma de los TIDIS implica la imposición de algunas cargas adicionales para el goce efectivo del derecho a la devolución. Empecemos por reiterar que los TIDIS, son títulos desmaterializados y abonados en cuenta a nombre del contribuyente a través de DECEVAL. Esta circunstancia evidencia una serie de cargas adicionales. En primer lugar, establece un límite temporal para usar el TIDIS. En segundo lugar, impone un límite material para usar el TIDIS, pues se establece que este solo sirve para cancelar impuestos. Y, en tercer lugar, presume un efecto extintivo de la deuda, en detrimento del derecho *pecuniario* adquirido por el contribuyente. Estas tres circunstancias, constituyen cargas adicionales, especiales y graves para el goce efectivo del derecho que le fue reconocido a *el contribuyente*, en relación con las cargas impuestas a la generalidad de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y sus complementarios.

Para fundamentar la ausencia de causa legal en la operación que extingue el derecho del contribuyente, conviene precisar que la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, corresponde primigeniamente al fenómeno conocido como *diferimiento de la erogación presupuestal*. Es decir, con el objetivo de cumplir con el presupuesto le ha sido asignado para un periodo determinado, el Estado puede diferir el pago de ciertas obligaciones con cargo al presupuesto de vigencias futuras. Sin embargo, el vencimiento del plazo para utilizar los TIDIS conlleva

la pérdida de la oportunidad para solicitar la reactivación de la resolución (acto administrativo) mediante la cual se ordenó la devolución del saldo a favor, y en ese sentido, se ha construido una estricta línea jurisprudencial. No obstante, dicha posición corresponde a un error conceptual de la jurisdicción.

Como se anotó, la devolución del saldo a favor del contribuyente se compone de dos fases. La primera de ellas referida al reconocimiento del derecho, y la segunda, a la efectiva devolución del saldo a favor. En la segunda fase, ya se ha reconocido el derecho al saldo a favor. Sin embargo, por motivo del mecanismo de devolución se hace necesario adelantar algún trámite adicional para la materialización de devolución; al punto que, es posible que se extinga la obligación que le sigue al reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor. Sin embargo, si se tiene en cuenta el propósito que acompaña la emisión de los TIDIS, consistente en el diferimiento de la erogación presupuestal, es plausible concluir que el plazo establecido para la redención no tiene por efecto presumir la extinción del derecho.

De ello se sigue que el pago de los TIDIS no puede ser obtenido a través de la acción cambiaria ni la acción causal, como sí ocurre con los títulos valores de carácter privado. Ello es así en la medida en que tratándose de los TIDIS, la relación original no se sustenta en la existencia de un negocio jurídico sino en la expedición de un acto administrativo, lo cual, los diferencia de los títulos valores de contenido privado,

otorgándoles entonces una autonomía relativa derivada de su efectividad, puesto que solamente servirán para cancelar impuestos o derechos ante la Administración<sup>10</sup>.

En torno al propósito de tal emisión, vale la pena destacar que similares son las circunstancias de las obligaciones derivadas de sentencias o condenas judiciales. En estos casos, es posible *sustituir* o, en otros términos, *diferir* el pago de la condena mediante la emisión de títulos representativos de deuda pública. Sin embargo, debemos advertir, en esos eventos la sustitución de la obligación por títulos de deuda pública solo es procedente cuando existe un consentimiento previo del acreedor. Se trata de una exigencia legal, que en todo caso no se prevé para la devolución de saldos a favor mediante TIDIS. Al margen de esta última anotación, conviene destacar que, el pago mediante la emisión de títulos, ya sean títulos de deuda pública o TIDIS tiene como nota común el diferimiento de la erogación presupuestal. Así, aunque para el caso de la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, la relación obligaciones es *ex lege*, lo cierto es que limitaciones de índole temporal y material conllevan la extinción de la obligación de la Administración y más importante aún, el rompimiento del principio de igualdad frente a las cargas públicas.

Como colofón de la cuestión, es posible concluir que aun cuando es legítimo imponer una limitación temporal y material para la redención de los TIDIS, estas condiciones, aunadas al efecto extintivo que se presume

<sup>10</sup> Ver: Sección Tercera del Consejo de Estado, en la sentencia del 12 de febrero de 2014. Exp. 28253, C.P.: Mauricio Fajardo Gómez.

sobre Derecho, constituyen un sacrificio especial, grave y desproporcionado que el contribuyente no está en el deber jurídico de soportar dada la relación original entre el Estado y el contribuyente; la cual, como se anotó, no se sustenta en la existencia de un negocio jurídico sino en la expedición de un acto administrativo que se basa en las potestades exorbitantes de las que goza la Administración. Además, si se tiene en cuenta que el propósito de la devolución de saldos mediante títulos no es exonerar el pago del Estado (deuda pública), sino diferir la *erogación presupuestal* que se deriva del reconocimiento para el pago de los saldos a favor, es posible concluir que la normativa no regula ningún efecto extintivo de la obligación.

### ***C. El enriquecimiento sin justa causa como título de imputación del daño***

La transición de la teoría de la responsabilidad con culpa hacia la responsabilidad sin culpa, lejos de ser pacífica, supuso vicisitudes en torno a su conceptualización. Así fue como, originariamente, surgieron teorías para fundamentar la responsabilidad objetiva en el *enriquecimiento indebido* como supuesto de reparación.

En un primer momento, la jurisprudencia del Consejo de Estado acogió tal posición como supuesto de responsabilidad sin culpa. Al punto que precisó los supuestos para su configuración: “1) Que haya un enriquecimiento en el patrimonio de una persona; 2) Que exista un empobrecimiento correlativo en el patrimonio de otra; 3) Que el enriquecimiento y el empobrecimiento presentando no tenga una causa jurídica que lo sustente, lo que equivale a decir que debe

ser injusto e ilegítimo; 4) Que el empobrecido no tenga otro medio para reclamar y obtener compensación de su detrimento frente al enriquecido, es decir, que la acción emerja con carácter subsidiario, evitando que ella se convierta en la vía general y principal a fin de resolver todo conflicto; y 5) Que con la misma no se intente desconocer o burlar una disposición imperativa de la ley (CE-14669-01).

Al respecto, es plausible considerar que el enriquecimiento indebido o sin justa causa constituye un supuesto para solicitar la indemnización, sin embargo, lo cierto es que existen eventos en los cuales aun cuando no se produce algún enriquecimiento es procedente la indemnización, vale decir, porque se trata de una carga indebida (supuesto configurativo del daño especial). En ese sentido, García Oviedo (1927) advierte, “domina actualmente como mejor criterio el de daño especial. Parte esta teoría del gran principio del Derecho público moderno, de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas. En tanto que un administrado soporta las cargas que pesan sobre lo demás, nada puede reclamar al Estado; pero el deber de indemnizar aparece desde el instante en que se produce una carga especial”. Para el citado autor, la teoría del daño especial es más comprensiva, al punto que es plausible asegurar que en todo enriquecimiento indebido se padece un daño especial, pero no al contrario (CE-1947).

Con base en esta posición, la cual consideramos acertada, es posible dilucidar la insuficiencia de la jurisprudencia en el análisis de la responsabilidad para el caso que nos convoca. En primer lugar, debemos señalar que la pretensión generalmente incoada

en los supuestos que enmarcan el caso *sub examine*, es la atinente al enriquecimiento sin justa causa. Así lo dejan ver la totalidad de los casos consultados en los que la pretensión está claramente delimitada. Ergo, el análisis efectuado también se encuentra acotado, por supuesto. El estado actual de esta cuestión supone entonces cuestión adicional: la insuficiencia en la pretensión incoada ante la jurisdicción tiene por efecto final, una suerte de análisis limitado sobre esta cuestión.

#### ***D. Mecanismos de financiamiento del Estado***

De acuerdo con el texto constitucional de 1991, el sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad (art. 95.9 y 363 CP). De tal forma que son deberes de la persona y el ciudadano contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

De conformidad con una interpretación integradora de las disposiciones constitucionales es posible derivar el concepto de capacidad contributiva como una proposición prescriptiva que atribuye a algunos sujetos –contribuyentes–, diversas *posiciones jurídicas*. En este caso, la posición jurídica, entendida como el *Derecho a algo* (Bernal Pulido, 2018), se materializa en la siguiente máxima: el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación (Estatuto Tributario, art. 683).

Esta posición revela, en nuestro caso, la causa del daño. Pero además, pone de

presente una consideración adicional: ¿el ingreso producido por presunto vencimiento de los TIDIS constituye un supuesto de confiscatoriedad? La pregunta resulta necesaria toda vez que, aun cuando en Colombia se garantizan la propiedad privada y los demás derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, los cuales no pueden ser desconocidos ni vulnerados por leyes posteriores a menos que exista un motivo de interés público o interés general (Constitución Política, art. 58), en el caso *sub examine*, el Estado a través de una conducta que hemos estimado legítima, desconoce la propiedad y/o los derechos *pecuniarios* adquiridos (en la medida en que fueron reconocidos) por el contribuyente para arrogarse un ingreso desprovisto de causa legal.

En este punto conviene precisar: la tributación debe reconocer la capacidad contributiva de los contribuyentes, solo en esa medida se materializa uno de los principios fundamentales del Derecho tributario: la justicia.

Como se advirtió, la relación entre el perjuicio de carácter pecuniario y la actividad o la omisión del Estado determinan en nuestro caso la medida del daño por aplicación de la teoría del daño especial, pero también nos generan los anteriores interrogantes.

Frente al primero de aquellos, relativo a las fuentes de financiamiento del Estado, conviene reiterar aquel postulado según el cual, el Estado se financia a través de (i) *recaudo* tributario, (ii) *deuda* o crédito. El ingreso por los TIDIS vencidos tiene como fuente original la obligación tributaria. Sin embargo, en el momento del ingreso (por vencimiento del TIDIS) ya no constituye

un evento de recaudo tributario. Recordemos que en el proceso para la emisión de los TIDIS confluyen dos momentos relativos al reconocimiento del derecho a la devolución del saldo a favor; en el segundo de los momentos, esto es, cuando ya ha sido reconocido el derecho, el contexto es el de una obligación del Estado con el administrado. De manera que sería impropio categorizar ese ingreso como un supuesto de recaudo tributario. Tampoco sería lo propio categorizarlo como un supuesto de endeudamiento, las razones se caen por su propio peso.

Dicho esto, permítaseme replantear la siguiente pregunta: ¿los TIDIS constituyen una fuente autónoma de financiamiento del Estado? La respuesta aparece categórica, no es posible concebir los TIDIS como fuente de financiación del Estado. Sin embargo, producto de la aplicación normativa de las disposiciones jurídicas que rigen la cuestión, aparentemente, constituye otro supuesto de financiación, en todo caso, carente de causa legal.

Por otro lado, otro asunto que llama la atención es el referido a la prohibición de confiscatoriedad en el ámbito tributario. Tal como se anotó, esta cuestión se construye sobre una disposición del texto constitucional que si bien estriba en una garantía a la propiedad y a los derechos adquiridos con arreglo a las leyes civiles, también es una institución predicable del Derecho tributario. En ese sentido, la Corte Constitucional ha considerado que “la prohibición de los impuestos confiscatorios tiene fundamentos constitucionales, como la protección de la propiedad y la iniciativa privadas y los principios de justicia y equidad tributarias”. Tal consideración se enmarca en el contexto

económico que reconoce la propiedad privada y la obtención de ganancias (C-528-2013, C-1006-2003, C-776-2003).

En palabras de la Corte, “mal podría admitirse la existencia de tributos que impliquen una verdadera expropiación de facto de la propiedad o de los beneficios de la iniciativa económica de los particulares. Tales impuestos no respetarían la equidad ni la justicia fiscales, por lo cual es necesario admitir que existen límites materiales cuantitativos al poder impositivo del Estado”.

En este contexto es plausible concluir que las consecuencias derivadas en el caso supuesto, las cuales hacen parte de una línea jurisprudencial aún en construcción, podrían constituir un supuesto de confiscatoriedad en el ámbito tributario.

## Conclusiones

Lo primero que debemos destacar a manera de conclusión, es que el análisis desde el ámbito de la responsabilidad patrimonial sí es admisible para la solución del caso supuesto. Esta afirmación se sustenta de la siguiente manera: la actividad legítima de la Administración desvirtúa *per se* alguna pretensión de nulidad del acto administrativo por medio del cual se materializa la actividad de esta.

Sin embargo, lo cierto es que el estudio de la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario aún es incipiente. La Sección Tercera del Consejo de Estado ha retomado algunos de los argumentos que han sido esbozados de tiempo atrás por la Sección Cuarta de esta Corporación, pero sin llegar a estructurar un análisis concienzudo de la



responsabilidad patrimonial del Estado en el ámbito tributario. Ante la falta de un análisis riguroso, en este artículo ofrecemos algunas consideraciones necesarias para analizar rigurosamente los elementos de la responsabilidad en los términos planteados.

La tenue línea jurisprudencial que hasta el momento ha elaborado el Consejo de Estado contrasta con la deficiencia de los planteamientos propuestos por los administrados –contribuyentes–. Como se advirtió en el desarrollo de este estudio, el debate en torno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el ámbito tributario se ha propuesto en clave de *enriquecimiento indebido o sin justa causa*.

Esa condición, impuesta por los contribuyentes, ha delimitado en todos los casos el juicio de imputación que ha virado en torno al posible enriquecimiento sin justa causa del Estado. Entendemos que esa consideración es, tal vez, un producto dado por la particularidad de la materia, esencialmente económica. No obstante, tal como lo hemos demostrado, la teoría del enriquecimiento injustificado como *título autónomo* de imputación ha sido superada por la teoría del daño especial.

La teoría del daño especial es mucho más amplia y sobre todo comprensiva. En esos términos es posible anotar que todo enriquecimiento injustificado supone un daño especial, pero no todo daño especial supone un enriquecimiento. Así, pareciera que la deficiencia en los planteamientos de la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario, siempre acudiendo a los términos anotados y delimitados por virtud del caso

que hemos propuesto, obedece a una indebida conceptualización de la cuestión. Por ello, este texto tiene por propósito principal ofrecer algunos elementos necesarios para analizar, rigurosamente, la posible responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el proceso de devolución de saldos a favor a partir de la teoría del daño especial.

A nuestro juicio, el caso *sub examine* contiene los elementos necesarios para estudiar la responsabilidad patrimonial en el ámbito tributario. Y, en ese sentido, su resolución supone varios aspectos que se deben destacar.

En primer lugar, la devolución de saldos a favor mediante TIDIS, corresponde primigeniamente al fenómeno conocido como *diferimiento de la erogación presupuestal*. Dicho de otra manera, la razón por la que se emiten TIDIS en lugar de efectuar el pago mediante giro o cheque no es más que la necesidad de diferir la *erogación presupuestal* derivada del reconocimiento y pago de los saldos a favor de los contribuyentes. Esta consideración nos permite concluir que la normativa que regula la cuestión no tiene como propósito extinguir la obligación. Por ello, la decisión de la Administración crea una carga especial y desproporcionada al contribuyente que debe ser reparada en aplicación de la teoría del daño especial.

Por otro lado, la limitación temporal que imponen las disposiciones estudiadas no constituye un término de prescripción o caducidad en los términos expuestos. Esta conclusión pasa por examinar los distintos momentos que enmarcan el procedimiento para la devolución de saldos a favor a través de TIDIS.

En efecto, la exigencia de un plazo preclusivo solo es admisible en el contexto de la solicitud para el reconocimiento del derecho. Luego de ello, es decir, del reconocimiento del derecho, el contexto es el de la obligación del Estado frente al contribuyente. En ese orden de ideas, la imposibilidad para utilizar el TIDIS constituye el fundamento de la teoría especial.

En todo caso, la solución por la que ha optado la jurisprudencia del Consejo de Estado nos genera un interrogante adicional: ¿el ingreso por los TIDIS no cobrados constituye una nueva fuente de financiamiento? La respuesta a este interrogante deviene negativa. Tal ingreso no constituye una fuente de financiamiento del Estado. Fundamentalmente, porque no es un supuesto de *recaudo tributario* en los términos ya anotados y, mucho menos, de *endeudamiento*.

No obstante, se destaca la cuestión ya que, en la práctica, producto de las decisiones acogidas en la jurisdicción, se estima que el ingreso que registra el Estado por los TIDIS no cobrados sí genera un incremento patrimonial.

De otro lado, por virtud de la prohibición de confiscatoriedad que rige las *posiciones jurídicas* en el ámbito tributario, el enfoque que el Consejo de Estado ha adoptado, ha sido poco afortunado. Pese a que entendemos que su posición deriva de un error conceptual en torno a la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos expedidos en el proceso para la devolución de

saldos a favor, lo cierto es que ha omitido algunos elementos transversales en el análisis de la responsabilidad patrimonial.

Finalmente, nos resta reiterar que la tesis que aquí se defiende, principalmente descriptiva y analítica, pero sobre todo crítica, constituye una fuente en el estudio de la responsabilidad patrimonial del Estado por actos administrativos lícitos en el ámbito tributario. Para ese propósito, acogimos la metodología de *estudio de caso*, por considerarlo apropiado para acompañar las disímiles elucubraciones teóricas sobre la responsabilidad patrimonial con la práctica tributaria.

## Anexo

### Gráfico 1. Muestra la situación financiera del contribuyente al momento de solicitar la devolución del saldo a favor originado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo X-3

Periodo X-3	
Ingresos	\$ 15.000.000.000
Costos	\$ 10.000.000.000
Gastos	\$ 2.000.000.000
Renta líquida	\$ 3.000.000.000
Impuesto (30%) <sup>11</sup>	\$ 900.000.000
Retenciones	\$ 2.400.000.000
Saldo a favor	\$ 1.500.000.000

### Gráfico 2. Muestra el registro contable del saldo a favor del contribuyente originado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo X-3

	Débito	Crédito
Gasto	\$ 900.000.000	
Retenciones		\$ 2.400.000.000
Saldos a favor	\$ 1.500.000.000	

<sup>11</sup> Para el análisis del caso, se presume que la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios del periodo x-3 es del treinta por ciento (30%).

**Gráfico 3. Registro contable del contribuyente, una vez la Administración le ha reconocido y ordenado la devolución del saldo a favor**

Registro contable del TIDIS		
	Débito	Crédito
Saldos a favor		\$ 1.500.000.000
Inversión	\$ 1.500.000.000	

**Gráfico 4. Supone el registro contable del contribuyente en el contexto de la extinción del Derecho pecuniario sobre la inversión que representa el contenido pecuniario de los TIDIS**

Supuesto de extinción del TIDIS		
	Débito	Crédito
Inversión		\$ 1.500.000.000
Gasto no deducible	\$ 1.500.000.000	

## Referencias

Bernal Pulido, C. (2018). *Derechos, cambio constitucional y teoría jurídica*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

García de Enterría, E. y Fernández, T. (2017). *Curso de Derecho administrativo*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Reuters-Civitas, pp.378 y 379. Citado en Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P.: Alier E. Hernández Enríquez.

Gil Botero, E. (2010). *Responsabilidad extracontractual del Estado*. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez, pp. 63-68.

Henao, J. (1998). *El Daño*. 1st ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, pp. 87, 128.

Henao, J. (2015). Las formas de reparación en la responsabilidad del Estado: hacia su unificación sustancial en todas las acciones contra el Estado. *Revista de Derecho Privado*, (28), 277-366. <https://doi.org/10.18601/01234366.n28.10>

Hinestrosa, F. (2017). Devenir del Derecho de daños. *Revista de Derecho Privado*, (32), 5-26. <https://doi.org/10.18601/01234366.n32.01>

Hinestrosa, F. Responsabilidad extracontractual: anti-juridicidad y culpa. Citado por Henao, J. C. *El Daño*. Universidad Externado de Colombia, 1998, p. 36.

Lizcano-Orozco, R. (2019). *Daño especial: reflexiones sobre su autonomía como uno de los fundamentos de la responsabilidad objetiva*. [Online] *Revistas.ucc.edu.co*. Disponible en: <https://revistas.ucc.edu.co/index.php/di/article/view/1014>.

López Blanco, H. (2009). *Instituciones de Derecho Procesal Civil Colombiano*. 10a ed. Bogotá D.C.: Dupre Editores, p. 493 y 494.

M' Causland, M. (ed.) (2019). Responsabilidad objetiva del Estado: tendencias, deseos y realidades. En: *La responsabilidad extracontractual del Estado: ¿Qué? ¿Por qué? ¿Hasta dónde?* Bogotá: Juan Carlos Henao y Andrés Fernando Ospina Garzón, pp.183-233.

Navia Arroyo, F. (2000). La responsabilidad extracontractual del Estado a la luz del artículo 90 de la Constitución Política. *Revista de Derecho Privado*, (6), 211-232. Recuperado en: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/derpri/article/view/659>

Rojas López, J.G. ed., (2019). Responsabilidad extracontractual del Estado por los actos administrativos. En: *La responsabilidad extracontractual del Estado: ¿Qué? ¿Por qué? ¿Hasta dónde?* Bogotá: Juan Carlos Henao y Andrés Fernando Ospina Garzón, p. 433.

Santofimio Gamboa, J. (2003). *Tratado de Derecho administrativo*. 4th ed. Bogotá: Universidad Externado de Colombia, p. 131.

Serrano Escobar, L. y Tejada Ruiz, C. (2014). *La responsabilidad patrimonial del Estado*. Bogotá: Ediciones Doctrina y Ley, pp. 304 y 305.

Vázquez, A. (2001). Responsabilidad aquiliana del estado y sus funcionarios. Argentina: *La Ley*, p. 179. Citado en Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P.: Alier E. Hernández Enríquez.

## Jurisprudencia

Sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 1996. M.P.: Alejandro Martínez Caballero

Sentencia de la Corte Constitucional C-1006 de 2003. M.P.: Alfredo Beltrán Sierra.

Sentencia de la Corte Constitucional C-286 de 2017. M.P.: Gloria Stella Ortiz

Sentencia de la Corte Constitucional C-333 de 1996.  
M.P.: Alejandro Martínez Caballero

Sentencia de la Corte Constitucional C-430 de 2000.  
M.P.: Antonio Barrera Carbonell.

Sentencia de la Corte Constitucional C-445 de 1995.  
M.P.: Alejandro Martínez Caballero.

Sentencia de la Corte Constitucional C-528 de 2013.  
M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra.

Sentencia de la Corte Constitucional C-776 de 2003.  
M.P.: Manuel Jose Cepeda Espinosa.

Sentencia de la Corte Constitucional C-778 de 2003.  
M.P.: Jaime Araujo Rentería

Sentencia de la Corte Constitucional C-832 de 2001.  
M.P.: Rodrigo Escobar Gil

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 10867, del 27 de enero de 2000. C.P.: Alier E. Hernández Enríquez

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Exp. 6453, del 13 de septiembre de 1991.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 14669, del 7 de junio de 2001. M. P. Ramiro Saavedra Becerra.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Exp 2744, 2 de Febrero de 1984.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena. Exp. 123, del 14 de febrero de 1995, M.P.: Consuelo Sarria Olcos.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta. Exp. 17972, del 19 de enero de 2012. C.P.: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp. 02300, del 12 de Octubre de 2017, C.P.: Marta Nubia Velásquez Rico

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp. 401312, del 14 de mayo de 2018, C.P.: María Adriana Marín.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera, Exp. 6941, del 30 de julio de 1992. C.P.: Carlos Betancur Jaramillo.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp. 10235, del 13 de agosto de 1997. C.P.: Ricardo Hoyos Duque.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp 10922, del 16 de septiembre de 1999. C.P.: Ricardo Hoyos Duque.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp. 28253 del 12 de febrero de 2014. C.P.: Mauricio Fajardo Gómez.

Sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera. Exp. 28253 del 12 de febrero de 2014. C.P.: Mauricio Fajardo Gómez.

Sentencia del Consejo de Estado. Bogotá, julio 29 de 1947. M.P.: Gustavo A. Valbuena.

Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección tercera. Exp. 978, del 23 de mayo de 1973.